Deutscher Bundestag
9. Wahlperiode

Drucksache 9/1878
27. 07. 82

Sachgebiet 410

Gesetzentwurf
der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz)

A. Zielsetzung

Der Rat der Europäischen Gemeinschaften hat am 25. Juli 1978 die Vierte Richtlinie zur Koordinierung der einzelstaatlichen Vorschriften über Form und Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichts von Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie über die Offenlegung und Prüfung dieser Unterlagen verabschiedet. Rechtsgrundlage ist Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g des EWG-Vertrags, der die Harmonisierung der gesellschaftsrechtlichen Schutzbestimmungen vorsieht.

B. Lösung

Zur Umsetzung dieser Richtlinie in innerstaatliches Recht ist ein Artikelgesetz vorgesehen, das ausschließlich bestehende Gesetze ändert. Der Schwerpunkt der Durchführung soll im Handelsgesetzbuch liegen. Dieses enthält schon heute die Grundlagen der Rechnungslegung für alle Kaufleute und Handelsgesellschaften. Die Regelungen in den gesellschaftsrechtlichen Spezialgesetzen werden auf rechtsformspezifische Besonderheiten beschränkt.

Durch diesen Aufbau wird die Fortgeltung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung gewährleistet; der Entwurf ist steuerneutral.

Das vorgeschlagene Gesetz, das sich im Grundsatz auf die Umsetzung der Vierten Richtlinie beschränkt, bezieht über deren zwingenden Regelungsumfang hinaus die Kapitalgesellschaft & Co, namentlich die GmbH & Co KG, ein. Die an die Vierte Richtlinie angepaßten Vorschriften über den Jahresabschluß sollen außerdem für Genossenschaften und Unternehmen der öffentlichen Hand gelten.

C. Alternativen

keine

Die Vierte Richtlinie verpflichtet die Bundesrepublik Deutschland zur Umsetzung ihrer Regelungen in deutsches Recht. Dabei müssen sachlich gebotene Folge- und Begleitänderungen vorgenommen werden.

D. Kosten

Für die Haushalte des Bundes und der Gemeinden bringt das vorgeschlagene Gesetz keine Kostenbelastungen mit sich. Zusätzlicher Personen- und Sachaufwand bei den Registergerichten, der von den Ländern auf 13 bis 15 Mio. DM geschätzt wird, soll durch Gebühren ausgeglichen werden.

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler
14 (13) — 410 01 — Ge 104/82

Bonn, den 27. Juli 1982

An den Herrn
Präsidenten des Deutschen Bundestages

Hiermit übersende ich den von der Bundesregierung beschlossenen Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz) mit Begründung und Vorblatt (Anlage 1). Ich bitte, die Beschlußfassung des Deutschen Bundestages herbeizuführen.

Federführend ist der Bundesminister der Justiz.

Der Bundesrat hat in seiner 511. Sitzung am 30. April 1982 gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes beschlossen, zu dem Gesetzentwurf, wie aus der Anlage 2 ersichtlich, Stellung zu nehmen.

Die Auffassung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates ist in der als Anlage 3 beigefügten Gegenäußerung dargelegt.

Für den Bundeskanzler

Der Bundesminister für Raumordnung,
Bauwesen und Städtebau

Dr. Haack

Anlage 1

Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz)

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1

Änderung des Handelsgesetzbuchs

Das Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100–1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 4. Juli 1980 (BGBl. I S. 836), wird wie folgt geändert:

1. In § 38 Abs. 1 werden die folgenden Sätze 2 und 3 angefügt:

   „Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen."

2. § 39 wird wie folgt geändert:

   a) Die Absätze 1 und 2 erhalten folgende Fassung:

   „(1) Jeder Kaufmann hat bei Beginn seines Handelsgewerbes seine Wirtschaftsgüter (seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes und seine sonstigen Vermögensgegenstände) genau zu verzeichnen (Inventar). Er hat dabei den Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter anzugeben und einen sein Vermögen und das Verhältnis seiner aktiven und passiven Wirtschaftsgüter darstellenden Abschluß (Eröffnungsbilanz) aufzustellen.

   (2) Jeder Kaufmann hat danach für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar sowie einen Jahresabschluß nach den Vorschriften im Ersten Abschnitt des Dritten Buchs und den sonst für das Unternehmen geltenden Vorschriften aufzustellen; die Dauer des Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten."

   b) Nach Absatz 2 wird folgender Absatz 3 eingefügt:

   „(3) Der Kaufmann hat das Inventar und die Eröffnungsbilanz innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen. Er hat den Jahresabschluß, soweit nicht eine kürzere Frist vorgeschrieben ist oder besondere Umstände die unverzügliche Aufstellung des Jahresabschlusses erforderlich machen, in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen; bei Fristverlängerung für die Einreichung der Steuererklärung darf er den Jahresabschluß auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht. Er hat die Eröffnungsbilanz und den Jahresabschluß unter Angabe von Ort und Tag zu unterzeichnen."

   c) Die bisherigen Absätze 2 a bis 4 werden Absätze 4 bis 6. In diesen Absätzen wird das Wort „Vermögensgegenstände" jeweils durch das Wort „Wirtschaftsgüter" ersetzt; in Absatz 6 Nr. 1 wird die Angabe „Absatz 3" durch die Angabe „Absatz 5" ersetzt.

3. § 40 erhält folgende Fassung:

   „§ 40

   (1) Die Eröffnungsbilanz und der Jahresabschluß sind in deutscher Sprache und in Deutscher Mark aufzustellen.

   (2) Bei der Aufstellung des Inventars, der Eröffnungsbilanz und des Jahresabschlusses sind sämtliche Wirtschaftsgüter mit dem Wert anzusetzen, der ihnen nach den Vorschriften im Ersten Abschnitt des Dritten Buchs und den sonstigen für das Unternehmen geltenden Vorschriften beizulegen ist."

4. § 41 wird aufgehoben.

5. § 42 erhält folgende Fassung:

   „§ 42

   Unberührt bleiben bei Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit einer Gemeinde, eines Gemeindeverbandes oder eines Zweckverbandes landesrechtliche Vorschriften, die von den §§ 39, 40, 236 bis 273 abweichen."

6. § 44 wird wie folgt geändert:

   a) In Absatz 1 Nr. 1 wird das Wort „Bilanzen" durch die Worte „Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz" ersetzt.

   b) In Absatz 3 Satz 1 wird das Wort „Bilanz" durch die Worte „Jahresabschlüsse und der Eröffnungsbilanz" ersetzt.

   c) Absatz 5 erhält folgende Fassung:

   „(5) Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluß des Kalenderjahrs, in dem die letzte Eintragung in das Handelsbuch gemacht, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahres-

abschluß oder der Lagebericht aufgestellt, der Handelsbrief empfangen oder abgesandt worden oder der Buchungsbeleg entstanden ist."

7. In § 118 Abs. 1 werden nach den Worten „eine Bilanz" die Worte „und einen Jahresabschluß" eingefügt.

8. § 166 wird wie folgt geändert:

   a) In Absatz 1 werden die Worte „der jährlichen Bilanz" durch die Worte „des Jahresabschlusses" und das Wort „ihre" durch das Wort „dessen" ersetzt.

   b) In Absatz 3 werden nach den Worten „einer Bilanz" die Worte „und eines Jahresabschlusses" eingefügt.

9. Im Zweiten Buch werden die Abschnittsüberschriften „Dritter Abschnitt. Aktiengesellschaft", „Vierter Abschnitt. Kommanditgesellschaft auf Aktien" und „Fünfter Abschnitt. Stille Gesellschaft" gestrichen.

10. Nach § 177 a wird eingefügt:

„Dritter Abschnitt

Vorschriften für bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften

Erster Titel

Anwendungsbereich

§ 178

Dieser Abschnitt ist auf offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften anzuwenden, bei denen kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist. Er ist nicht anzuwenden, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern der in Satz 1 bezeichneten Gesellschaften eine offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft gehört, bei der eine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist.

Zweiter Titel

Jahresabschluß und Lagebericht

§ 179

(1) Die geschäftsführenden Gesellschafter haben in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr den Jahresabschluß sowie einen Lagebericht aufzustellen und, sofern die Prüfung des Jahresabschlusses durch Gesetz oder Gesellschaftsvertrag vorgeschrieben ist, den Abschlußprüfern vorzulegen. Ist die Prüfung des Jahresabschlusses nicht durch Gesetz vorgeschrieben, so dürfen der Jahresabschluß und der Lagebericht auch später aufgestellt werden, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht; sie sind jedoch spätestens innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahrs aufzustellen.

(2) Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts sind, soweit in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist, die Vorschriften im Vierten Abschnitt des Ersten Buches über Handelsbücher und im Ersten und Zweiten Abschnitt des Dritten Buchs über den Jahresabschluß und den Lagebericht sowie die Vorschriften von auf Grund des § 285 erlassenen Rechtsverordnungen anzuwenden. Sonstige Vorschriften, die durch die Besonderheiten des Geschäftszweigs bedingt sind, bleiben unberührt.

§ 180

(1) Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern sind in der Regel als solche jeweils gesondert auszuweisen. Werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so muß diese Eigenschaft vermerkt werden.

(2) Im Anhang sind alle vertretungsberechtigten Gesellschafter einschließlich der Mitglieder der vertretungsberechtigten Organe dieser Gesellschafter sowie alle Mitglieder eines Aufsichtsrats der Gesellschaft oder eines vertretungsberechtigten Gesellschafters, auch wenn sie im Geschäftsjahr oder später ausgeschieden sind, mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen anzugeben.

Dritter Titel

Prüfung des Jahresabschlusses

§ 181

(1) Der Jahresabschluß ist unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts durch einen oder mehrere Abschlußprüfer zu prüfen, sofern die Gesellschaft nicht nach § 182 von der Prüfungspflicht befreit ist. Die Vorschriften im Dritten Abschnitt des Dritten Buchs über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch Abschlußprüfer sind anzuwenden.

Weitergehende Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses bleiben unberührt.

(2) Die Abschlußprüfer werden von den Gesellschaftern gewählt. Sie sollen jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahrs gewählt werden, auf das sich ihre Prüfungstätigkeit erstreckt.

(3) Die Anträge nach § 276 Abs. 2 und 3 können auch von einem Gesellschafter oder dem Aufsichtsrat gestellt werden.

(4) Kündigen die Abschlußprüfer den Prüfungsauftrag aus wichtigem Grund (§ 276 Abs. 5), so haben die geschäftsführenden Gesellschafter die Kündigung unverzüglich den übrigen Gesellschaftern und dem Aufsichtsrat mitzuteilen.

§ 182

(1) Eine Gesellschaft ist von der Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses nach § 181 befreit, wenn auf sie am Abschlußstichtag und am vorhergehenden Abschlußstichtag mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen:

1. Die Bilanzsumme einer auf den Abschlußstichtag aufgestellten Jahresbilanz übersteigt nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 239 Abs. 4 Nr. 1) nicht zwei Millionen achthundertfünfzigtausend Deutsche Mark.
2. Die Umsatzerlöse der Gesellschaft in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag übersteigen nicht fünf Millionen siebenhunderttausend Deutsche Mark.
3. Die Gesellschaft hat in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag durchschnittlich nicht mehr als fünfzig Arbeitnehmer beschäftigt. Auf die Ermittlung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer ist § 271 Abs. 1 Nr. 3 anzuwenden.

(2) Außer in den Fällen des Absatzes 1 ist eine Gesellschaft von der Prüfungspflicht befreit, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 nur am Abschlußstichtag oder nur am vorhergehenden Abschlußstichtag erfüllt sind und die Gesellschaft am vorhergehenden Abschlußstichtag von der Prüfungspflicht befreit war. Im Falle der Verschmelzung, Umwandlung oder Neugründung ist die Gesellschaft von der Pflicht zur Prüfung des ersten Jahresabschlusses befreit, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 am ersten Abschlußstichtag nach der Verschmelzung, Umwandlung oder Neugründung vorliegen.

Vierter Titel

Vorlage und Feststellung des Jahresabschlusses

§ 183

(1) Hat die Gesellschaft oder einer ihrer vertretungsberechtigten Gesellschafter einen Aufsichtsrat, so haben die geschäftsführenden Gesellschafter jedem dieser Aufsichtsräte den Jahresabschluß und den Lagebericht unverzüglich nach der Aufstellung vorzulegen. Ist der Jahresabschluß durch Abschlußprüfer geprüft worden, so muß er zusammen mit dem Lagebericht und dem Prüfungsbericht der Abschlußprüfer unverzüglich nach dessen Eingang vorgelegt werden.

(2) Jeder Aufsichtsrat hat den Jahresabschluß und den Lagebericht zu prüfen. Er hat über das Ergebnis seiner Prüfung innerhalb eines Monats, nachdem ihm die Unterlagen zugegangen sind, schriftlich zu berichten.

§ 184

(1) Die geschäftsführenden Gesellschafter haben den Jahresabschluß und den Lagebericht unverzüglich nach der Aufstellung den Personen vorzulegen, denen die Feststellung obliegt. Ist der Jahresabschluß durch Abschlußprüfer geprüft worden, so haben die geschäftsführenden Gesellschafter ihn zusammen mit dem Lagebericht und dem Prüfungsbericht der Abschlußprüfer unverzüglich nach Eingang des Prüfungsberichts vorzulegen. Hat die Gesellschaft oder einer ihrer vertretungsberechtigten Gesellschafter einen Aufsichtsrat, so sind die Berichte dieser Aufsichtsräte über das Ergebnis ihrer Prüfung ebenfalls unverzüglich vorzulegen.

(2) Die geschäftsführenden Gesellschafter haben unverzüglich nach der Vorlage der in Absatz 1 bezeichneten Unterlagen die Feststellung des Jahresabschlusses und einen Beschluß der Gesellschafter über die Verwendung des Ergebnisses herbeizuführen.

§ 185

(1) Die Gesellschafter beschließen über die Feststellung des Jahresabschlusses, sofern der Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung enthält. Die Feststellung ist spätestens bis zum Ablauf der ersten acht Monate und in den Fällen des § 179 Abs. 1 Satz 2 bis zum Ablauf der ersten elf Monate des Geschäftsjahres zu beschließen. Haben Abschlußprüfer den Jahresabschluß geprüft, so haben sie auf Verlangen eines Gesellschafters an den Verhandlungen über die Feststellung teilzunehmen.

(2) Auf die Feststellung des Jahresabschlusses sind die für seine Aufstellung geltenden Vorschriften anzuwenden.

(3) Ist der Jahresabschluß nach § 181 Abs. 1 oder nach § 275 Abs. 3 zu prüfen, so werden vorher gefaßte Beschlüsse über die Feststellung des Jahresabschlusses und über die Verwendung des Ergebnisses erst wirksam, wenn aufgrund der Prüfung ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt worden ist.

Fünfter Titel

Offenlegung

§ 186

(1) Ist der Jahresabschluß nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften durch Abschlußprüfer zu prüfen, so haben die geschäftsführenden Gesellschafter die Bilanz und den Anhang unverzüglich nach deren Feststellung, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Bilanzstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs, zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft einzureichen. Soweit die Verwendung des Ergebnisses sich nicht aus dem eingereichten Jahresabschluß ergibt, ist auch der Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses in einer nach § 258 vorgeschriebenen Form einzureichen. Werden zur Wahrung der Frist nach Satz 1 die Bilanz und der Anhang eingereicht, bevor ein Beschluß über die Feststellung oder ein Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses vorliegt, so sind diese Beschlüsse nach der Beschlußfassung unverzüglich einzureichen. Wird der Jahresabschluß bei nachträglicher Feststellung geändert, so ist auch die Änderung nach Satz 1 einzureichen. Die geschäftsführenden Gesellschafter haben unverzüglich nach der Einreichung der in Satz 1 bezeichneten Unterlagen im Bundesanzeiger bekanntzumachen, bei wel-

chem Handelsregister und unter welcher Nummer diese Unterlagen eingereicht worden sind.

(2) Ist der Jahresabschluß auf Grund gesetzlicher Vorschriften durch Abschlußprüfer zu prüfen, so haben die Geschäftsführer den Jahresabschluß unverzüglich nach seiner Feststellung, jedoch spätestens vor Ablauf des neunten Monats des dem Bilanzstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs, mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung, den Lagebericht sowie den Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses, soweit dieser sich nicht aus dem Jahresabschluß ergibt, in einer nach § 258 vorgeschriebenen Form zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft einzureichen; Absatz 1 Satz 5 ist anzuwenden. Werden zur Wahrung der Frist nach Satz 1 der Jahresabschluß und der Lagebericht eingereicht, bevor ein Beschluß über die Feststellung oder ein Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses oder ein Bestätigungsvermerk oder ein Vermerk über dessen Versagung vorliegt, so sind die Beschlüsse nach der Beschlußfassung und der Vermerk nach der Erteilung unverzüglich einzureichen; wird der Jahresabschluß bei nachträglicher Prüfung oder Feststellung geändert, so ist auch die Änderung nach Satz 1 einzureichen.

(3) Große prüfungspflichtige Unternehmen (§ 236 Abs. 2 Nr. 3) haben die in Absatz 2 bezeichneten Unterlagen abweichend von Absatz 2 im Bundesanzeiger bekanntzumachen und die Bekanntmachung unter Beifügung der bezeichneten Unterlagen zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft einzureichen. Für die Wahrung der Frist nach Absatz 2 Satz 1 ist der Zeitpunkt der Einreichung der bekanntzumachenden Unterlagen beim Bundesanzeiger zum Zwecke der Bekanntmachung maßgebend.

(4) Auf Gesetz oder Gesellschaftsvertrag beruhende Pflichten der Gesellschaft, den Jahresabschluß und den Lagebericht in anderer Weise bekanntzumachen, einzureichen oder Personen zugänglich zu machen, bleiben unberührt.

(5) Befinden sich alle Anteile einer Gesellschaft in der Hand einer Konzernleitung oder Teilkonzernleitung mit Sitz im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, so braucht die Gesellschaft den Jahresabschluß und den Lagebericht nicht zum Handelsregister einzureichen und nicht im Bundesanzeiger bekanntzumachen, wenn

1. die Gesellschaft in einen auf den Stichtag ihres Jahresabschlusses von der Konzernleitung oder Teilkonzernleitung aufgestellten Konzernabschluß oder Teilkonzernabschluß, der den Vorschriften des Aktiengesetzes entspricht oder mit einem nach diesen Vorschriften aufgestellten Abschluß vergleichbar ist, einbezogen und hierauf in dem befreienden Abschluß hingewiesen worden ist,
2. der befreiende Abschluß von der einbezogenen Gesellschaft nach Absatz 2 in deutscher Sprache offengelegt worden ist und
3. die Konzernleitung oder Teilkonzernleitung durch eine zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft eingereichte Erklärung die gesamtschuldnerische Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernommen hat. Die Erklärung muß sich auf alle vor ihrer Einreichung begründeten sowie auf alle weiteren Verbindlichkeiten der Gesellschaft beziehen, die bis zum Ende des Geschäftsjahrs begründet werden, in dem die Erklärung zurückgenommen wird. § 322 Abs. 2 bis 4 des Aktiengesetzes ist entsprechend anzuwenden. Die Erklärung und ihre Rücknahme bedürfen der notariellen Beurkundung.

Sechster Titel

Nichtigkeit des Jahresabschlusses

§ 187

(1) Ein festgestellter Jahresabschluß ist unbeschadet der Nichtigkeit wegen schwerwiegender Mängel bei der Beschlußfassung über seine Feststellung sowie einer gerichtlichen Nichtigerklärung auf Grund einer Anfechtungsklage nichtig, wenn er

1. ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des § 237 Abs. 2 nicht oder nur teilweise vermittelt und es sich um eine wesentliche Beeinträchtigung der Darstellung handelt, sofern diese nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften zulässig ist,
2. nicht nach § 181 Abs. 1 Satz 1 oder nach § 275 Abs. 3 Satz 1 geprüft worden ist, obwohl die Gesellschaft nicht nach § 182 von der Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses befreit ist, oder
3. im Falle des Bestehens einer gesetzlichen Prüfungspflicht von Personen geprüft worden ist, die nach § 277 Abs. 1 dieses Gesetzes oder nach Artikel 25 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuche nicht Abschlußprüfer sein können.

(2) Die Nichtigkeit nach Absatz 1 Nr. 1 und 3 kann nicht mehr geltend gemacht werden, wenn seit der Bekanntmachung des Jahresabschlusses oder des Hinweises im Bundesanzeiger auf die Einreichung beim Handelsregister in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 3 sechs Monate, in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 drei Jahre verstrichen sind. Ist bei Ablauf der Frist eine Klage auf Feststellung der Nichtigkeit des Jahresabschlusses rechtshängig, so verlängert sich die Frist, bis über die Klage rechtskräftig entschieden ist oder sie sich auf andere Weise endgültig erledigt hat."

11. Die §§ 335 bis 342 werden §§ 228 bis 235; ihnen wird die Abschnittsüberschrift

„Vierter Abschnitt
Stille Gesellschaft"

vorangestellt. Zudem wird § 231 wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 werden die Worte „der jährlichen Bilanz“ durch die Worte „des Jahresabschlusses“ und das Wort „ihre“ durch das Wort „dessen“ ersetzt.

b) In Absatz 3 werden nach den Worten „einer Bilanz“ die Worte „und eines Jahresabschlusses“ eingefügt.

12. Nach § 235 wird eingefügt:

„Drittes Buch

Jahresabschluß und Lagebericht

Erster Abschnitt

Jahresabschluß

Erster Titel

Allgemeine Vorschriften

§ 236

Anwendungsbereich. Definitionen

(1) Unternehmen im Sinne dieses Buches sind

1. Gewerbebetriebe, deren Tätigkeit nach § 1 Abs. 2, § 2 Satz 1 oder § 5 als Handelsgewerbe gilt, sofern die Anwendung der Vorschriften über die Handelsbücher nicht nach § 4 ausgeschlossen ist,
2. Unternehmer, die nach § 47 b zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet sind,
3. Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, die nach § 3 Abs. 2 die Eintragung in das Handelsregister herbeigeführt haben,
4. Handelsgesellschaften im Sinne des § 6 Abs. 1,
5. eingetragene Genossenschaften,
6. Versicherungsunternehmen, die nicht kleinere Vereine (§ 53 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen) sind.

(2) Im Sinne dieses Buches sind

1. Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, solche Unternehmen im Sinne des Absatzes 1, die ihren Jahresabschluß auf Grund gesetzlicher Vorschriften vollständig oder teilweise zu einem Register einzureichen oder im Bundesanzeiger bekanntzumachen haben;
2. prüfungspflichtige Unternehmen solche Unternehmen im Sinne von Nummer 1, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, ihren Jahresabschluß jährlich prüfen zu lassen;
3. große prüfungspflichtige Unternehmen solche Unternehmen im Sinne von Nummer 2, auf die am Abschlußstichtag und am vorhergehenden Abschlußstichtag mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen:
   a) Die Bilanzsumme einer auf den Abschlußstichtag aufgestellten Jahresbilanz übersteigt nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 239 Abs. 4 Nr. 1) elf Millionen vierhunderttausend Deutsche Mark.
   b) Die Umsatzerlöse des Unternehmens in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag übersteigen zweiundzwanzig Millionen achthunderttausend Deutsche Mark.
   c) Das Unternehmen hat in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag durchschnittlich mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigt. Auf die Ermittlung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer ist § 271 Abs. 1 Nr. 3 anzuwenden.

Ein Unternehmen ist auch dann ein großes prüfungspflichtiges Unternehmen, wenn die Voraussetzungen der Nummer 3 zwar nicht am Abschlußstichtag erfüllt sind, aber an den beiden vorhergehenden Abschlußstichtagen erfüllt waren. Im Falle der Verschmelzung, Umwandlung oder Neugründung ist das Unternehmen ein großes prüfungspflichtiges Unternehmen, wenn die Voraussetzungen der Nummer 3 am ersten Abschlußstichtag nach der Verschmelzung, Umwandlung oder Neugründung vorliegen.

(3) Im Sinne dieses Buches sind

1. verbundene Unternehmen die in § 15 des Aktiengesetzes bezeichneten Unternehmen,
2. mit Mehrheit beteiligte oder in Mehrheitsbesitz stehende Unternehmen die in § 16 des Aktiengesetzes bezeichneten Unternehmen,
3. abhängige und herrschende Unternehmen die in § 17 des Aktiengesetzes bezeichneten Unternehmen,
4. Konzernunternehmen die in § 18 des Aktiengesetzes bezeichneten Unternehmen,

sofern die Voraussetzungen des Absatzes 1 vorliegen.

§ 237

Inhalt des Jahresabschlusses

(1) Der Jahresabschluß besteht bei Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang, die eine Einheit bilden. Satz 1 gilt für andere Unternehmen mit der Maßgabe, daß der Anhang nicht aufgestellt zu werden braucht.

(2) Der Jahresabschluß ist klar und übersichtlich aufzustellen. Er hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Führen besondere Umstände dazu, daß der Jahresabschluß trotz Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Satzes 2 nicht vermittelt, so haben Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, im Anhang zusätzliche Angaben zu machen.

Zweiter Titel

Allgemeine Grundsätze über die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

§ 238

(1) Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinanderfolgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, ist beizubehalten, soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen Abweichungen im Anhang angeben und begründen.

(2) Für Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, gilt außerdem folgendes:

1. In der Bilanz sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahrs anzugeben. Sind die Beträge nicht vergleichbar, so ist dies im Anhang anzugeben und zu erläutern. Wird der Vorjahresbetrag angepaßt, so ist auch dies im Anhang anzugeben und zu erläutern.

2. Fällt ein Wirtschaftsgut unter mehrere Posten der Bilanz, so ist die Mitzugehörigkeit zu den anderen Posten bei dem Posten, unter dem es ausgewiesen wird, zu vermerken oder im Anhang anzugeben, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

3. Hat ein Unternehmen mehrere Geschäftszweige und bedingt dies die Gliederung des Jahresabschlusses nach verschiedenen Gliederungsvorschriften, so hat das Unternehmen den Jahresabschluß nach der für einen seiner Geschäftszweige vorgeschriebenen Gliederung aufzustellen und nach der für seine anderen Geschäftszweige vorgeschriebenen Gliederung zu ergänzen. Die Abweichung ist im Anhang anzugeben und zu begründen.

(3) Für Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, gilt bei Anwendung der in den §§ 239, 253 und den Anlagen 1 und 2 vorgeschriebenen Gliederungen folgendes:

1. Eine weitere Untergliederung der Posten ist zulässig; dabei ist jedoch die vorgeschriebene Gliederung zu beachten. Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird.

2. Gliederung und Bezeichnung der mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sind zu ändern, wenn dies wegen Besonderheiten des Unternehmens zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

3. Die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung können zusammengefaßt ausgewiesen werden, wenn
   a) sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Sinne des § 237 Abs. 2 nicht erheblich ist, oder
   b) dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird; in diesem Falle müssen die zusammengefaßten Posten jedoch im Anhang gesondert ausgewiesen werden.

4. Ein Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung, der keinen Betrag ausweist, braucht nicht aufgeführt zu werden, es sei denn, daß im vorhergehenden Geschäftsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

Dritter Titel

Bilanz

§ 239

Gliederung der Bilanz

(1) Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, haben die Bilanz in Kontoform aufzustellen und dabei unbeschadet einer weiteren Gliederung auf der Aktivseite die in Absatz 2 und auf der Passivseite die in Absatz 3 bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen, sofern nicht eine abweichende Gliederung vorgeschrieben ist. An die Stelle der Gliederung nach den Absätzen 2 und 3 tritt bei prüfungspflichtigen Unternehmen die Gliederung nach Anlage 1, bei großen prüfungspflichtigen Unternehmen die Gliederung nach Anlage 2.

(2) Aktivseite

A. Anlagevermögen:
   I. Immaterielle Wirtschaftsgüter;
   II. Sachanlagen:
      1. Grundstücke und Bauten;
      2. Maschinen, technische und andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
      3. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;
   III. Finanzanlagen:
      1. Beteiligungen;
      2. Wertpapiere, Ausleihungen und sonstige Finanzanlagen;
         davon durch Grundpfandrechte gesicherte Ausleihungen.

B. Umlaufvermögen:
   I. Vorräte:
      1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
      2. unfertige Erzeugnisse;
      3. fertige Erzeugnisse und Waren;
      4. geleistete Anzahlungen;

II. Forderungen und sonstige Wirtschaftsgüter:

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
2. sonstige Forderungen und Wirtschaftsgüter;

III. Wertpapiere;

IV. Flüssige Mittel.

C. Rechnungsabgrenzungsposten

(3) Passivseite

A. Eigenkapital:

I. Gezeichnetes Kapital;

II. Kapitalrücklage;

III. Gewinnrücklagen;

IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;

V. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

B. Rückstellungen

C. Verbindlichkeiten:

1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
3. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener und der Ausstellung eigener Wechsel;
4. andere Verbindlichkeiten.

D. Rechnungsabgrenzungsposten

(4) Für Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, gilt außerdem folgendes:

1. Ist das Eigenkapital durch Verluste oder Entnahmen aufgebraucht und ergibt sich ein Überschuß der Passivposten über die Aktivposten, so ist dieser Betrag am Schluß der Jahresbilanz auf der Aktivseite gesondert unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" auszuweisen.
2. Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, sind in der Regel als solche jeweils gesondert auszuweisen. Werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so muß diese Eigenschaft vermerkt werden.
3. Der Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken. Sind unter dem Posten „Forderungen und sonstige Wirtschaftsgüter" Beträge für Wirtschaftsgüter ausgewiesen, die erst nach dem Abschlußstichtag rechtlich entstehen, so müssen Beträge, die einen größeren Umfang haben, im Anhang erläutert werden. Nicht abgerechnete Leistungen sind unter entsprechender Bezeichnung gesondert auszuweisen.
4. Die Innehabung von Wechseln, denen Forderungen des Umlaufvermögens zugrunde liegen, ist bei den entsprechenden Posten zu vermerken.
5. Eigene Anteile, Anteile an herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen sowie Anteile an einem Unternehmen, das persönlich haftender Gesellschafter des Unternehmens ist, sind unabhängig von ihrer Zweckbestimmung im Umlaufvermögen jeweils gesondert auszuweisen.
6. Der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen sind, soweit Anzahlungen auf Vorräte nicht von dem Posten „Vorräte" offen abgesetzt werden, unter den Verbindlichkeiten gesondert auszuweisen. Sind unter dem Posten „Verbindlichkeiten" Beträge für Verbindlichkeiten ausgewiesen, die erst nach dem Abschlußstichtag rechtlich entstehen, so müssen Beträge, die einen größeren Umfang haben, im Anhang erläutert werden.

(5) Die Bilanz darf auch nach vollständiger oder teilweiser Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt werden, soweit nicht gesetzliche Vorschriften entgegenstehen. Wird die Bilanz nach teilweiser Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt, so tritt an die Stelle der Posten „Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag" und „Gewinnvortrag/Verlustvortrag" der Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust"; ein vorhandener Gewinn- oder Verlustvortrag ist in den Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust" einzubeziehen und zu vermerken.

§ 240

Entwicklung des Anlagevermögens. Pauschalwertberichtigung. Eigenkapitalveränderungen

(1) Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens und des Postens „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs" in der Bilanz oder im Anhang darstellen. Dabei sind, sofern nicht eine abweichende Gliederung vorgeschrieben ist, die Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen des Geschäftsjahrs sowie die Abschreibungen und Zuschreibungen jeweils in ihrer gesamten Höhe gesondert aufzuführen. Die Abschreibungen des Geschäftsjahrs sind entweder in der Bilanz bei den betreffenden Posten zu vermerken oder im Anhang in einer der Gliederung des Anlagevermögens entsprechenden Aufgliederung anzugeben.

(2) Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen den Betrag einer wegen des allgemeinen Kreditrisikos bei Forderun-

gen vorgenommenen Pauschalwertberichtigung entweder bei dem entsprechenden Posten der Bilanz vermerken oder im Anhang angeben; die Pauschalwertberichtigung ist nur in Form der Abschreibung zulässig.

(3) Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen Veränderungen der einzelnen Posten des Eigenkapitals, die nicht im Rahmen der Darstellung der Verwendung des Ergebnisses anzugeben sind, in der Bilanz oder im Anhang darstellen.

§ 241

Vollständigkeitsgebot. Verrechnungsverbot. Bilanzierungshilfen

(1) In die Bilanz sind die bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgüter des Unternehmens und die Rechnungsabgrenzungsposten vollständig aufzunehmen. Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgrenzungsposten brauchen nicht aufgenommen zu werden, soweit das Unternehmen gesetzlich eingeräumte Wahlrechte in Anspruch nimmt. Werden Wirtschaftsgüter auf Grund eines solchen Wahlrechts lediglich im Anhang angegeben, so dürfen diese bei der Ermittlung des Jahresergebnisses nicht berücksichtigt werden.

(2) Forderungen dürfen nicht mit Verbindlichkeiten, nicht abgerechnete Leistungen nicht mit Anzahlungen, andere Posten der Aktivseite nicht mit anderen Posten der Passivseite, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.

(3) Die Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs und dessen Erweiterung dürfen, soweit sie nicht bilanzierungsfähig sind, als Bilanzierungshilfe aktiviert werden; der Posten ist in der Bilanz vor dem Posten „Anlagevermögen" unter der Bezeichnung „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs" auszuweisen und von Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, im Anhang zu erläutern. Werden solche Aufwendungen in der Bilanz ausgewiesen, so dürfen Gewinne nur ausgeschüttet oder entnommen werden, soweit die nach der Ausschüttung verbleibenden jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem angesetzten Betrag mindestens entsprechen.

§ 242

Bilanzierungsverbote

(1) Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Beschaffung des Eigenkapitals dürfen nicht in die Bilanz aufgenommen werden.

(2) Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.

§ 243

Zeitpunkt und Zuständigkeit für die Bildung bestimmter Posten

(1) Abschreibungen, Rückstellungen, Wertaufholungen und Einstellungen in die Kapitalrücklage sind unabhängig davon, ob ein Jahresüberschuß oder ein Jahresfehlbetrag erzielt worden ist, bereits bei der Aufstellung der Bilanz vorzunehmen. Satz 1 darf auf die Bildung und Auflösung von Wertaufholungsrücklagen und einer nach § 248 Abs. 4 Satz 3 zulässigen Rücklage sowie auf Einstellungen in den Sonderposten mit Rücklageanteil und dessen Auflösung angewendet werden.

(2) Wird die Bilanz nach vollständiger oder teilweiser Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt, so sind Entnahmen aus Kapital- und Gewinnrücklagen sowie Einstellungen in Gewinnrücklagen, die nach Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung oder Statut vorzunehmen sind oder auf Grund solcher Vorschriften beschlossen worden sind, bereits bei der Aufstellung der Bilanz zu berücksichtigen.

§ 244

Anlagevermögen

(1) Beim Anlagevermögen sind die Wirtschaftsgüter auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens zu dienen.

(2) Zu den immateriellen Wirtschaftsgütern gehören insbesondere der Geschäfts- oder Firmenwert, Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten sowie die auf immaterielle Wirtschaftsgüter geleisteten Anzahlungen. Als immaterielle Wirtschaftsgüter kommen auch andere Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile in Betracht.

(3) Zu den Sachanlagen gehören Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Geschäfts-, Fabrik- und anderen Bauten, Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten, Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten, Bauten auf fremden Grundstücken einschließlich Mietereinbauten, technische Anlagen, Maschinen und andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Anlagen im Bau sowie die auf Sachanlagen geleisteten Anzahlungen.

(4) Zu den Finanzanlagen gehören Beteiligungen, Anteile an Unternehmen, Wertpapiere und Ausleihungen sowie die auf Finanzanlagen geleisteten Anzahlungen.

§ 245

Beteiligungen

Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Als Beteiligung

gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, deren Nennbeträge insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten. Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden. Die Mitgliedschaft in einer Personengesellschaft oder einer Genossenschaft gilt als Beteiligung.

§ 246

Umlaufvermögen

(1) Beim Umlaufvermögen sind diejenigen Wirtschaftsgüter auszuweisen, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens zu dienen.

(2) Zu den Vorräten gehören Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse und Waren sowie auf Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens geleistete Anzahlungen.

(3) Zu den Forderungen und sonstigen Wirtschaftsgütern gehören Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie alle sonstigen Forderungen und sonstigen Wirtschaftsgüter einschließlich der nicht abgerechneten Leistungen.

(4) Zu den Wertpapieren gehören auch nicht verbriefte Anteile an Unternehmen, soweit sie nicht Anlagevermögen sind. Wechsel dürfen als Wertpapiere nur ausgewiesen werden, wenn dem Unternehmen nicht die der Ausstellung zugrunde liegende Forderung zusteht.

(5) Zu den flüssigen Mitteln gehören Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postscheckguthaben und Guthaben bei Kreditinstituten.

§ 247

Rechnungsabgrenzungsposten

(1) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlußstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Ferner sind auszuweisen

1. als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlußstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen,
2. als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlußstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Anzahlungen.

(2) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlußstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

(3) Ist der Rückzahlungsbetrag von Verbindlichkeiten oder Anleihen höher als der Ausgabebetrag, so darf der Unterschiedsbetrag abzüglich der nach § 267 Abs. 2 vorzunehmenden Abschreibungen in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden. Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen diesen Betrag gesondert ausweisen.

§ 248

Eigenkapital

(1) Die Einlagen oder Kapitalanteile von persönlich haftenden Gesellschaftern oder Einzelkaufleuten dürfen abzüglich der Entnahmen mit dem Posten „Gezeichnetes Kapital" unter der Bezeichnung „Einlagen und gezeichnetes Kapital" zusammengefaßt ausgewiesen werden; auch dürfen Gewinne zugeschrieben und Verluste abgeschrieben werden. Im Falle einer Zusammenfassung nach Satz 1 müssen Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, den Betrag von in das Handelsregister eingetragenen und in diesem Posten enthaltenen Hafteinlagen vermerken. Ausstehende Einlagen und ein die Einlagen übersteigender Verlust dürfen auf der Aktivseite unter den Forderungen gesondert ausgewiesen werden, soweit eine Zahlungsverpflichtung besteht; sie sind als Einzahlungsverpflichtungen zu bezeichnen.

(2) Gezeichnetes Kapital ist das Kapital, auf das die Haftung der Gesellschafter oder Mitglieder für die Verbindlichkeiten des Unternehmens gegenüber den Gläubigern beschränkt ist, soweit die Gesellschafter oder Mitglieder sich zu dessen Aufbringung verpflichtet haben. Die ausstehenden Einlagen auf das gezeichnete Kapital sind auf der Aktivseite vor dem Anlagevermögen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen; die davon eingeforderten Einlagen sind zu vermerken. Die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen dürfen aber auch von dem Posten „Gezeichnetes Kapital" offen abgesetzt werden; in diesem Falle ist der verbleibende Betrag als Posten „Eingefordertes Kapital" in der Hauptspalte auszuweisen und ist außerdem der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen.

(3) Als Kapitalrücklage sind auszuweisen

1. der Betrag, der bei der Ausgabe von Anteilen einschließlich von Bezugsanteilen über den Nennbetrag hinaus erzielt wird;
2. der Betrag, der bei der Ausgabe von Wandelschuldverschreibungen über ihren Rückzahlungsbetrag hinaus erzielt wird;
3. der Betrag von Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile leisten.

(4) Als Gewinnrücklagen dürfen nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Ergebnis gebildet worden sind. Dazu gehören gesetzliche oder auf Gesellschaftsvertrag, Satzung oder Statut beruhende Rücklagen und andere Rücklagen. In die anderen Rücklagen darf der Eigenkapitalanteil einer nur bei der steuerlichen Gewinnermittlung gebildeten Rücklage aufgenommen werden, die nach § 265 nicht in den Sonderposten mit Rücklageanteil aufgenommen werden kann. Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzule-

gen haben, müssen diese Rücklage gesondert ausweisen.

(5) Jahresüberschuß oder Jahresfehlbetrag ist der Betrag, der sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung als Überschuß der Erträge über die Aufwendungen oder der Aufwendungen über die Erträge ergibt.

§ 249

Sonderposten mit Rücklageanteil

Werden auf der Passivseite Posten ausgewiesen, die nach § 265 Abs. 1 auf Grund steuerlicher Vorschriften gebildet werden und erst bei ihrer Auflösung zu versteuern sind, so sind diese Posten unter Angabe der Vorschriften, nach denen sie gebildet sind, auf der Passivseite unter der Bezeichnung „Sonderposten mit Rücklageanteil" vor den Rückstellungen auszuweisen. Der Sonderposten ist nach Maßgabe des Steuerrechts aufzulösen. In den Sonderposten sind auch die nach § 265 Abs. 2 in Form von Wertberichtigungen zu berücksichtigenden Beträge aufzunehmen und entsprechend zu bezeichnen.

§ 250

Rückstellungen

(1) Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Ferner sind Rückstellungen zu bilden für

1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden;
2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden;

diese Rückstellungen sind unter näherer Bezeichnung ihres Zwecks gesondert auszuweisen. Im Falle des Satzes 2 Nr. 1 dürfen Rückstellungen außerdem gebildet werden, wenn die Instandhaltung nach Ablauf der Frist innerhalb des Geschäftsjahrs nachgeholt wird.

(2) Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen, die mit Sicherheit in einem späteren Geschäftsjahr zu erwarten sind, gebildet werden, wenn die Aufwendungen erforderlich werden, um die Betriebsfähigkeit vorhandener Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu erhalten, und wegen der Höhe dieser zukünftigen Aufwendungen eine unverhältnismäßige Belastung des Ergebnisses des betreffenden Geschäftsjahrs nur durch Verteilung der Aufwendungen auf mehrere Geschäftsjahre vermieden werden kann. Diese Rückstellungen sind gesondert auszuweisen und von Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, im Anhang zu erläutern.

(3) Rückstellungen brauchen für laufende Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen nicht gebildet zu werden. Unterbleiben Rückstellungen ganz oder teilweise, haben Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, den Betrag, der nach Absatz 1 Satz 1 zurückzustellen wäre, im Anhang anzugeben; andere Unternehmen haben auf das Bestehen solcher Verpflichtungen in geeigneter Weise hinzuweisen. Für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen gebildete Rückstellungen sind gesondert auszuweisen; sie dürfen nur aufgelöst werden, soweit die Verpflichtung entfallen ist.

(4) Für andere als die in den Absätzen 1 bis 3 bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Unternehmen, die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, dürfen für Zwecke der Veröffentlichung außerdem Rückstellungen für Steuern vom Einkommen bilden, die vom Unternehmer oder von Mitunternehmern auf den ihnen steuerlich zugerechneten Gewinn des Unternehmens zu zahlen sind. In den Fällen des Satzes 2 darf statt der vom Unternehmer oder von Mitunternehmern zu zahlenden Steuern der Betrag zurückgestellt werden, den ein der Körperschaftsteuer unterliegendes Unternehmen im Falle der Vollausschüttung des Jahresüberschusses als Körperschaftsteuer zu zahlen hätte. Die Sätze 2 und 3 sind auf die vom Unternehmer oder von Mitunternehmern auf die Beteiligung zu zahlenden Steuern vom Vermögen entsprechend anzuwenden.

§ 251

Steuerabgrenzung

Ist der Steueraufwand des Geschäftsjahrs im Verhältnis zum Jahresergebnis zu hoch oder zu niedrig, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn höher oder niedriger als das handelsrechtliche Jahresergebnis ist, und gleicht sich der zu hohe oder zu niedrige Steueraufwand des Geschäftsjahrs in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so ist bei einem zu niedrigen Steueraufwand in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung nachfolgender Geschäftsjahre eine Rückstellung nach § 250 Abs. 1 Satz 1 zu bilden und gesondert auszuweisen. Ist der Steueraufwand zu hoch, so darf ein Aktivposten nicht gebildet werden. Dieser Betrag darf auch nicht mit einer nach Satz 1 zu bildenden Rückstellung verrechnet werden.

§ 252

Verbindlichkeiten

(1) Zu den Verbindlichkeiten gehören Anleihen, Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen, soweit diese Anzahlungen nicht von dem Posten „Vorräte" offen abgesetzt werden, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel sowie die sonstigen Verbindlichkeiten einschließlich der Verbindlichkeiten aus Steuern und der Verbindlichkeiten im Rahmen der sozialen Sicherheit.

(2) Rücklagen, Wertberichtigungen, Rückstellungen und Beträge, die im Sonderposten im Rücklageanteil auszuweisen sind, dürfen nicht als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden.

Vierter Titel

Gewinn- und Verlustrechnung

§ 253

Gliederung
Vollständigkeitsgebot

(1) Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, haben die Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren aufzustellen und dabei unbeschadet einer weiteren Gliederung die nachstehend bezeichneten Posten in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen, sofern nicht eine abweichende Gliederung vorgeschrieben ist:

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand:
   a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren;
   b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand:
   a) Löhne und Gehälter;
   b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen:
   a) auf immaterielle Wirtschaftsgüter und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs;
   b) auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, soweit diese die in dem Unternehmen üblichen Abschreibungen überschreiten
8. sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Zwischensumme
10. Erträge aus Beteiligungen,
    davon aus verbundenen Unternehmen
11. Erträge aus Wertpapieren, Ausleihungen und sonstigen Finanzanlagen,
    davon aus verbundenen Unternehmen
12. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,
    davon aus verbundenen Unternehmen
13. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
14. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,
    davon betreffend verbundene Unternehmen
15. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
16. außerordentliche Erträge
17. außerordentliche Aufwendungen
18. außerordentliches Ergebnis
19. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
20. sonstige Steuern
21. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

(2) Bei der Anwendung des Absatzes 1 dürfen für Zwecke der Veröffentlichung die Posten Nummern 1 bis 5 zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis" zusammengefaßt werden.

(3) Bei Anwendung des Absatzes 1 sind Erträge und Aufwendungen aus Verlustübernahme und auf Grund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- oder eines Teilgewinnabführungsvertrags erhaltene oder abgeführte Gewinne jeweils gesondert unter entsprechender Bezeichnung auszuweisen.

(4) Auf große prüfungspflichtige Unternehmen ist Absatz 2 nicht anzuwenden. Diese Unternehmen haben außerdem

1. bei dem Posten „sonstige betriebliche Erträge" diejenigen der folgenden Unterposten auszuweisen, deren Beträge mehr als zehn vom Hundert des Gesamtbetrags ausmachen:
   a) Erträge aus dem Abgang von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und aus der Zuschreibung zu Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens;
   b) Erträge aus der Zuschreibung zu Forderungen wegen Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung;
   c) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen;
2. bei den Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen" diejenigen der folgenden Unterposten auszuweisen, deren Beträge mehr als zehn vom Hundert des Gesamtbetrags ausmachen:
   a) Verluste aus dem Abgang von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens;
   b) Verluste aus dem Abgang von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens.

§ 254

Verrechnungsverbot

Aufwendungen dürfen nicht mit Erträgen verrechnet werden.

§ 255

Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung

(1) Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung

von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Erzeugnissen und Waren sowie aus von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer auszuweisen.

(2) Als Bestandsveränderungen sind sowohl Änderungen der Menge als auch solche des Wertes zu berücksichtigen; letztere jedoch nur, soweit sie nicht die in dem Unternehmen sonst üblichen Abschreibungen überschreiten und deshalb unter dem Posten „Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens" auszuweisen sind.

(3) Zu den anderen aktivierten Eigenleistungen gehören auch Bestandsveränderungen selbsterzeugter Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, soweit diese nicht unfertige oder fertige Erzeugnisse sind, und die in den aktivierten Eigenleistungen enthaltenen Aufwendungen für bezogene Materialien und bezogene Leistungen.

(4) Zu den sonstigen betrieblichen Erträgen gehören alle Erträge aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, soweit sie nicht in vorhergehenden Posten enthalten sind oder als Erträge aus Beteiligungen, Erträge aus Wertpapieren, Ausleihungen und sonstigen Finanzanlagen oder als sonstige Zinsen und ähnliche Erträge auszuweisen sind. Hierzu gehören insbesondere Erträge aus dem Abgang von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und aus Zuschreibungen zu Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Erträge aus Zuschreibungen zu Forderungen wegen einer Kürzung der Pauschalwertberichtigung, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen und Erträge aus der Auflösung von Rücklagen nach § 248 Abs. 4 Satz 3 und § 264 Abs. 2 Satz 2.

(5) Zu den sonstigen betrieblichen Aufwendungen gehören alle Aufwendungen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, soweit sie nicht in vorhergehenden Posten enthalten sind und auch nicht als Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens oder als Zinsen und ähnliche Aufwendungen auszuweisen sind. Hierzu gehören insbesondere Verluste aus dem Abgang von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Verluste aus dem Abgang von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, Abschreibungen auf Forderungen, soweit diese den üblichen Rahmen nicht überschreiten, und Einstellungen in die Rücklagen nach § 248 Abs. 4 Satz 3 und § 264 Abs. 2 Satz 2.

§ 256

Außerordentliche Erträge und Aufwendungen

(1) Unter den Posten „außerordentliche Erträge" und „außerordentliche Aufwendungen" sind Erträge und Aufwendungen auszuweisen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens anfallen.

(2) Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen die in Absatz 1 bezeichneten Erträge und Aufwendungen hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang erläutern, soweit diese für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Dies gilt auch für Erträge und Aufwendungen, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind.

§ 257

Steuern

(1) Im Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" sind die Beträge auszuweisen, die das Unternehmen als Steuerschuldner vom Einkommen und Ertrag zu entrichten hat oder die auf die Steuerschuld des Unternehmens angerechnet werden. Unternehmen, die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, dürfen für Zwecke der Veröffentlichung unter diesem Posten außerdem die Steuern vom Einkommen ausweisen, die vom Unternehmer oder von Mitunternehmern auf den ihnen steuerlich zugerechneten Gewinn des Unternehmens zu zahlen sind. In den Fällen des Satzes 2 darf statt der vom Unternehmer oder von Mitunternehmern zu zahlenden Steuern der Betrag ausgewiesen werden, den ein der Körperschaftsteuer unterliegendes Unternehmen im Falle der Vollausschüttung des Jahresüberschusses als Steuer vom Einkommen zu zahlen hätte. Die Wahlrechte nach Satz 2 oder 3 können nur in Übereinstimmung mit der Handhabung in der Bilanz ausgeübt werden; auf die Inanspruchnahme des Wahlrechts ist in geeigneter Form hinzuweisen.

(2) Die Steuern vom Vermögen sind unter dem Posten „sonstige Steuern" auszuweisen. Unter diesem Posten sind nur Beträge auszuweisen, die das Unternehmen als Steuerschuldner zu entrichten hat. Absatz 1 Satz 2 und 3 ist entsprechend auf die vom Unternehmer oder von Mitunternehmern auf die Beteiligung zu zahlenden Steuern vom Vermögen anzuwenden. In diesem Falle ist Absatz 1 Satz 4 anzuwenden.

(3) Die Steuern vom Einkommen und Ertrag sind auf der Grundlage des Beschlusses über die Verwendung des Ergebnisses zu berechnen; liegt ein solcher Beschluß im Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses nicht vor, so ist vom Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses auszugehen. Weicht der Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses vom Vorschlag ab, so braucht der Jahresabschluß nicht geändert zu werden. Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen jedoch die zusätzlichen Erträge oder Aufwendungen im Rahmen der Darstellung der Ergebnisverwendung nach § 258 gesondert angeben.

Fünfter Titel

Darstellung der Ergebnisverwendung

§ 258

(1) Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen die Verwendung des Jahresergebnisses, wenn eine bestimmte Darstel-

lung nicht vorgeschrieben ist, in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung, im Anhang oder gesondert darstellen. Dabei sind anzugeben:

1. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag
2. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr
3. Entnahmen aus der Kapitalrücklage
4. Entnahmen aus Gewinnrücklagen
5. Einstellungen in Gewinnrücklagen
6. auszuschüttender Betrag
7. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
8. zusätzlicher Aufwand oder Ertrag auf Grund des Beschlusses über die Verwendung des Ergebnisses, wenn die Bilanz vor oder nach teilweiser Berücksichtigung der Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt wird.

Die in Satz 2 Nr. 2 bis 8 bezeichneten Posten brauchen nicht aufgeführt zu werden, wenn sie keinen Betrag ausweisen. Die in Satz 2 Nr. 4 und 5 bezeichneten Posten sind entsprechend den in der Bilanz ausgewiesenen Gewinnrücklagen aufzugliedern.

(2) Die Gliederung des Absatzes 1 ist entsprechend anzuwenden, wenn das Unternehmen einen Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses offenzulegen hat.

Sechster Titel

Bewertungsvorschriften

§ 259

Allgemeine Grundsätze

(1) Die Bewertung der im Jahresabschluß ausgewiesenen Wirtschaftsgüter hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Insbesondere gilt folgendes:

1. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluß angewendeten Bewertungsmethoden sind beizubehalten.
2. Die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit ist zu unterstellen, solange von dieser Unterstellung ausgegangen werden kann.
3. Der Grundsatz der Vorsicht ist einzuhalten, namentlich sind
   a) nur die am Abschlußstichtag realisierten Gewinne auszuweisen;
   b) vorhersehbare Risiken und Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese Umstände erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekanntgeworden sind.
4. Aufwendungen und Erträge für das Geschäftsjahr, auf das sich der Jahresabschluß bezieht, sind ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt ihrer Ausgabe oder Einnahme zu berücksichtigen.
5. Die im Jahresabschluß ausgewiesenen Wirtschaftsgüter sind einzeln zu bewerten.
6. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs müssen mit den Wertansätzen in der Schlußbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen.

(2) Soweit von den in Absatz 1 Satz 2 aufgeführten Grundsätzen nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften abzuweichen ist oder abgewichen werden darf, sind Abweichungen nur in Ausnahmefällen zulässig. Die angewandte abweichende Bewertungsmethode muß zulässig sein und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen Abweichungen im Anhang angeben und begründen; ihr Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist darzustellen; die angewandte abweichende Bewertungsmethode ist zu erläutern.

§ 260

Wertansätze der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

(1) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach den §§ 261, 265 Abs. 1 oder Wertberichtigungen nach § 265 Abs. 2, anzusetzen.

(2) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Dazu gehören außer dem Anschaffungspreis, abzüglich der Anschaffungspreisminderungen, alle Aufwendungen, die in Zusammenhang mit dem Erwerb und der Versetzung des Wirtschaftsguts in einen betriebsbereiten Zustand stehen, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können.

(3) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigstellung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehrs des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlaßt ist, eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung brauchen nicht eingerechnet zu werden. Bei Anwendung der Sätze 3 und 4 dürfen Aufwendungen jedoch nur insoweit berücksich-

tigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

(4) Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Wirtschaftsguts verwendet wird, dürfen aktiviert werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Falle gelten sie als Herstellungskosten des Wirtschaftsguts. Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital im Anhang angeben.

(5) Als Geschäfts- oder Firmenwert ist der Unterschiedsbetrag, vermindert um Abschreibungen nach § 267 Abs. 1, anzusetzen, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung die Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter des Unternehmens im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt.

§ 261

Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

(1) Bei den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Der Plan muß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach einer den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Abschreibungsmethode auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen das Wirtschaftsgut voraussichtlich genutzt werden kann.

(2) Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um die Wirtschaftsgüter mit dem niedrigeren Wert, der ihnen am Abschlußstichtag beizulegen ist, anzusetzen. Gehören Wirtschaftsgüter zu den Finanzanlagen, so dürfen Abschreibungen nach Satz 1 auch vorgenommen werden, wenn eine Wertminderung nicht von Dauer ist. Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen den Betrag der außerplanmäßigen Abschreibungen in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert ausweisen oder im Anhang gesondert angeben.

§ 262

Wertansätze der Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

(1) Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach den §§ 263, 265 Abs. 1 oder Wertberichtigungen nach § 265 Abs. 2, anzusetzen.

(2) Auf die Feststellung der Anschaffungs- und Herstellungskosten ist § 260 Abs. 2 bis 4 anzuwenden. Die Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

§ 263

Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

(1) Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem Wert anzusetzen, der sich aus einem niedrigeren Börsenkurs oder Marktpreis am Abschlußstichtag ergibt. Ist ein Börsenkurs oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der dem Wirtschaftsgut am Abschlußstichtag beizulegen ist, so ist das Wirtschaftsgut auf diesen Wert abzuschreiben.

(2) Bei einem Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens dürfen außerdem Abschreibungen vorgenommen werden, soweit diese nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sind, um zu verhindern, daß in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieses Wirtschaftsguts auf Grund von Wertschwankungen geändert werden muß. Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen den Betrag dieser Abschreibungen in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert ausweisen oder im Anhang gesondert angeben.

§ 264

Beibehaltung von Wertansätzen Wertaufholungsgebot

(1) Ein niedrigerer Wertansatz auf Grund von § 261 Abs. 2 oder § 263 darf beibehalten werden, auch wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen.

(2) Haben Unternehmen, die in der Rechtsform der Aktiengesellschaft, der Kommanditgesellschaft auf Aktien oder der Gesellschaft mit beschränkter Haftung betrieben werden oder die Gesellschaften im Sinne des § 178 sind, bei einem Wirtschaftsgut eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 261 Abs. 2 oder eine Abschreibung nach § 263 vorgenommen und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, daß die Gründe dafür nicht mehr bestehen, so ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. In Höhe des zugeschriebenen Betrags kann auf der Passivseite der Bilanz in Höhe des Eigenkapitalanteils eine Wertaufholungsrücklage gebildet werden; diese ist unter den Eigenkapitalposten gesondert auszuweisen. Die Wertaufholungsrücklage ist um den Betrag einer Abschreibung auf das Wirtschaftsgut sowie bei dem Abgang des Wirtschaftsguts aufzulösen.

§ 265

Berücksichtigung steuerlicher Vorschriften

(1) Macht das Steuerrecht die Anerkennung eines Wertansatzes, der auf einer nur steuerlich zulässigen Abschreibung, Wertminderung oder Rücklage oder einer nur steuerlich zulässigen Beibehaltung eines niedrigeren Wertansatzes beruht, bei der steuerlichen Gewinnermittlung davon ab-

hängig, daß sich dieser Wert aus dem nach Handelsrecht vorgeschriebenen Jahresabschluß des Unternehmens ergibt, so darf insoweit von den handelsrechtlichen Bewertungs- und Passivierungsvorschriften bei der Aufstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses abgewichen werden.

(2) Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, dürfen die nach Absatz 1 zulässigen Abschreibungen und Wertminderungen von Wirtschaftsgütern nur in der Form berücksichtigen, daß sie den Unterschiedsbetrag zwischen einer steuerlich zulässigen Bewertung und dem handelsrechtlich gebotenen Wertansatz als Wertberichtigung in den Sonderposten mit Rücklageanteil einstellen; dabei sind in der Bilanz oder im Anhang jeweils die Vorschriften anzugeben, nach denen die Wertberichtigung gebildet ist. Unbeschadet steuerlicher Vorschriften über die Auflösung ist die Wertberichtigung insoweit aufzulösen, als die Wirtschaftsgüter, für die sie gebildet worden ist, aus dem Vermögen ausscheiden oder die steuerliche Wertberichtigung durch handelsrechtliche Abschreibungen ersetzt wird.

(3) Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen im Anhang den Betrag der im Geschäftsjahr nach Absatz 1 aus steuerlichen Gründen vorgenommenen Abschreibungen, Wertminderungen, Wertberichtigungen und Rücklagen sowie den Betrag der unterlassenen Zuschreibungen angeben, soweit sich diese Beträge nicht aus der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung ergeben; die Maßnahmen sind zu begründen. Erträge aus der Auflösung des Postens „Sonderposten mit Rücklageanteil" sind in dem Posten „sonstige betriebliche Erträge", Einstellungen in den Sonderposten mit Rücklageanteil sind in dem Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen" der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen.

§ 266

Bewertungsvereinfachungsverfahren

(1) Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

(2) Gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Wirtschaftsgüter können jeweils zu einer Gruppe zusammengefaßt und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellt werden, daß die zuerst oder zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind.

(3) Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen für den Fall, daß die Bewertung wegen der Anwendung einer Bewertungsmethode nach Absatz 2 im Vergleich zu einer Bewertung auf der Grundlage des letzten vor dem Abschlußstichtag bekannten Börsenkurses oder Marktpreises einen erheblichen Unterschied ausweist, den Unterschiedsbetrag im Anhang pauschal für die jeweilige Gruppe ausweisen.

§ 267

Abschreibung der Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs sowie des Geschäftswerts und eines Disagios

(1) Für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs oder für den Geschäfts- oder Firmenwert ausgewiesene Beträge sind in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Fünftel durch Abschreibungen zu tilgen.

(2) Ein nach § 247 Abs. 3 ausgewiesener Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen, die auf die gesamte Laufzeit verteilt werden können, zu tilgen.

§ 268

Wertansätze von Passivposten

(1) Das gezeichnete Kapital ist zum Nennbetrag anzusetzen. Fehlt ein Nennbetrag, so ist der eingezahlte oder einzuzahlende Betrag, bei Sacheinlagen der Betrag, zu dem sie geleistet worden sind, anzusetzen. Satz 2 ist auf die Kapitalanteile und Einlagen persönlich haftender Gesellschafter und des Einzelkaufmanns entsprechend anzuwenden.

(2) Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag, Rentenverpflichtungen sind zum Barwert der zukünftigen Auszahlungen anzusetzen; § 259 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 bleibt unberührt. Rückstellungen sind in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist.

§ 269

Stille Rücklagen

Unternehmen, die nicht in der Rechtsform der Aktiengesellschaft, der Kommanditgesellschaft auf Aktien oder der Gesellschaft mit beschränkter Haftung betrieben werden und die nicht Gesellschaften im Sinne des § 178 sind, dürfen von den §§ 260, 262 über die Bewertung von Wirtschaftsgütern und von § 268 Abs. 2 Satz 2 über die Bewertung von Rückstellungen abweichen, soweit die Bildung stiller Rücklagen durch einen niedrigeren Wertansatz auf der Aktivseite der Bilanz oder durch einen höheren Wertansatz auf der Passiv-

seite nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung im Interesse des Unternehmens notwendig ist. Unter den gleichen Voraussetzungen dürfen über die §§ 261, 263 hinausgehende Abschreibungen vorgenommen werden.

Siebenter Titel

Anhang

§ 270

Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu einzelnen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben oder die im Anhang zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wurden. Unbeschadet weitergehender gesetzlicher Vorschriften müssen Unternehmen, die einen Anhang aufzustellen haben oder freiwillig aufstellen, im Anhang

1. die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so erläutern, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des § 237 Abs. 2 vermittelt wird;

2. die Grundlagen für die Umrechnung in Deutsche Mark angeben, sofern der Jahresabschluß Posten enthält, denen Beträge zugrundeliegen, die auf fremde Währung lauten oder ursprünglich auf fremde Währung lauteten;

3. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angeben und erläutern; deren Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen. Übersteigen die aus Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, aus der Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen und von Abschreibungen auf das Umlaufvermögen sich ergebenden Erträge und Aufwendungen, die nicht miteinander verrechnet werden dürfen, zehn vom Hundert des ausgewiesenen Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrags des Unternehmens, so sind der Betrag dieser Erträge und der Betrag dieser Aufwendungen anzugeben und zu begründen, wenn sie wesentlich sind; § 259 Abs. 2 Satz 3 bleibt unberührt.

§ 271

Zusätzliche Angaben von Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben

(1) Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen im Anhang ferner, unbeschadet weitergehender gesetzlicher Vorschriften, angeben:

1. zu den in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten
   a) den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren,
   b) den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten;

2. die nicht in der Bilanz oder unter der Bilanz ausgewiesenen Haftungsverhältnisse, jeweils gesondert unter Angabe der gewährten, in Nummer 1 bezeichneten Sicherheiten
   a) Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln,
   b) Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften,
   c) Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen,
   d) Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten,
   e) sonstige Haftungsverhältnisse;

   diese Haftungsverhältnisse sind auch anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen; besteht das Haftungsverhältnis gegenüber verbundenen Unternehmen, so ist dies jeweils gesondert anzugeben;

3. die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer während des Geschäftsjahrs; als solche gilt der zwölfte Teil der Summe aus den Zahlen der am Ende eines jeden Monats des Geschäftsjahrs beschäftigten Arbeitnehmer einschließlich der zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten sowie der im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer;

4. die Beträge der den Mitgliedern des Geschäftsführungsorgans und eines Aufsichtsorgans, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung jeweils für jede Personengruppe unter Bezeichnung der der einzelnen Einrichtung gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinsen, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlten Beträge sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse;

5. Namen und Sitz anderer Unternehmen, von denen das Unternehmen oder eine für Rechnung des Unternehmens handelnde Person mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt; außerdem sind die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahrs dieser Unternehmen anzugeben, für das ein Jahresabschluß vorliegt; § 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes über die Berechnung der Anteile ist entsprechend anzuwenden;

6. die rechtlichen und geschäftlichen Beziehungen zu verbundenen Unternehmen, ferner geschäftliche Vorgänge bei diesen Unternehmen, die auf die Lage des Unternehmens von erheblichem Einfluß sind;

7. Rückstellungen, die in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen werden, wenn sie einen nicht unerheblichen Umfang haben; diese Rückstellungen sind zu erläutern.

(2) Die Berichterstattung hat insoweit zu unterbleiben, als es für das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder erforderlich ist.

(3) Die Angaben nach Absatz 1 Nr. 5 können unterbleiben, soweit sie

1. für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens nach § 237 Abs. 2 von untergeordneter Bedeutung sind oder
2. nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung geeignet sind, dem Unternehmen oder dem anderen Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen.

Die Angabe des Eigenkapitals und des Jahresergebnisses kann unterbleiben, wenn das Unternehmen, über das nach Absatz 1 Nr. 5 zu berichten ist, seinen Jahresabschluß nicht offenzulegen hat und das berichtende Unternehmen weniger als die Hälfte der Anteile besitzt. Die Anwendung der Ausnahmeregelung nach Satz 1 Nr. 2 ist im Anhang anzugeben.

(4) Bei der Berichterstattung nach Absatz 1 Nr. 6 brauchen Einzelheiten insoweit nicht angegeben zu werden, als nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung damit gerechnet werden muß, daß durch die Angaben dem Unternehmen oder einem verbundenen Unternehmen erhebliche Nachteile entstehen. Die Anwendung der Ausnahmeregelung ist im Anhang anzugeben.

(5) Unternehmen, die in der Rechtsform der Aktiengesellschaft, der Kommanditgesellschaft auf Aktien oder der Gesellschaft mit beschränkter Haftung betrieben werden oder die Gesellschaften im Sinne des § 178 sind, haben außerdem anzugeben, in welchem Umfang die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belasten.

§ 272

Freiwillige Angaben und weitere Pflichtangaben prüfungspflichtiger Unternehmen

(1) In den Anhang dürfen außer den Angaben nach den §§ 270, 271 nur die folgenden Angaben aufgenommen werden:

1. die Aufgliederung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer nach Gruppen;
2. der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz erscheinen oder nach § 271 Abs. 1 Nr. 2 anzugeben sind, sofern diese Angaben für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind; dazu gehören insbesondere mehrjährige Verpflichtungen aus Miet- oder Leasingverträgen sowie Verpflichtungen aus begonnenen Investitionsvorhaben, künftigen Großreparaturen und aus notwendig werdenden Umweltschutzmaßnahmen; davon sind Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen gesondert anzugeben;
3. die Aufwendungen für die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans und eines Aufsichtsorgans, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung jeweils für jede Personengruppe
   a) die für die Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge (Gehälter, Gewinnbeteiligungen, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art). In die Gesamtbezüge sind auch Bezüge einzurechnen, die nicht ausgezahlt, sondern in Ansprüche anderer Art umgewandelt oder zur Erhöhung anderer Ansprüche verwandt werden. Außer den Bezügen für das Geschäftsjahr sind die weiteren Bezüge anzugeben, die im Geschäftsjahr gewährt, bisher aber in keinem Jahresabschluß angegeben worden sind. Erhalten Mitglieder des Geschäftsführungsorgans von verbundenen Unternehmen für ihre Tätigkeit für das Unternehmen oder für ihre Tätigkeit als gesetzliche Vertreter oder Angestellte der verbundenen Unternehmen Bezüge, so sind diese Bezüge gesondert anzugeben;
   b) die Gesamtbezüge (Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art) der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen; Buchstabe a Satz 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden;
4. die Aufgliederung der in § 271 Abs. 1 Nr. 1 verlangten Angaben für jeden Posten der Verbindlichkeiten gemäß dem für das Unternehmen vorgeschriebenen Gliederungsschema, sofern sich diese Angaben nicht aus der Bilanz ergeben;
5. die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, soweit sich, unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Erzeugnissen und der für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Dienstleistungen, die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden;
6. das Ausmaß, in dem das Jahresergebnis dadurch beeinflußt wurde, daß Wirtschaftsgüter im Geschäftsjahr oder in früheren Geschäftsjahren zur Erlangung von steuerlichen Vergünstigungen gemäß § 265 nach steuerrechtlichen Vorschriften bewertet wurden, ferner das Ausmaß erheblicher künftiger steuerlicher Belastungen, die sich aus einer solchen Bewertung ergeben;

7. Angaben, die die Zusammensetzung der Arbeitnehmerschaft, die Arbeitsbedingungen, die sozialen Verhältnisse sowie die Löhne und Gehälter betreffen;
8. den Jahresabschluß ergänzende Angaben und Aufgliederungen, die den Empfehlungen zwischenstaatlicher Einrichtungen entsprechen.

(2) Graphische Darstellungen und Bilder dürfen nur aufgenommen werden, wenn diese der Erläuterung des Jahresabschlusses dienen.

(3) Prüfungspflichtige Unternehmen haben die in Absatz 1 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Angaben über die Aufgliederung der Zahl der Arbeitnehmer, den Gesamtbetrag sonstiger finanzieller Verpflichtungen und über bestimmte Aufwendungen für die Mitglieder von Organen des Unternehmens in jedem Jahresabschluß zu machen. Große prüfungspflichtige Unternehmen haben außerdem die in Absatz 1 Nr. 4 bis 6 bezeichneten Angaben über die Aufgliederung der Verbindlichkeiten und der Umsatzerlöse sowie über das Ausmaß der Beeinflussung des Jahresergebnisses auf Grund der Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften in jedem Jahresabschluß zu machen. Die Umsatzerlöse brauchen jedoch nicht aufgegliedert zu werden, soweit die Aufgliederung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung geeignet ist, dem Unternehmen oder einem Unternehmen, von dem das Unternehmen mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt, einen erheblichen Nachteil zuzufügen.

Zweiter Abschnitt

Lagebericht

§ 273

(1) Unternehmen, die zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet sind, haben im Lagebericht zumindest den Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens so darzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird.

(2) Im Lagebericht sind ferner darzulegen:

1. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind,
2. die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens;
3. die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit.

Dritter Abschnitt

Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch Abschlußprüfer

§ 274

Anwendungsbereich

Dieser Abschnitt ist auf Unternehmen anzuwenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, ihren Jahresabschluß durch einen oder mehrere Abschlußprüfer nach den Vorschriften dieses Abschnitts prüfen zu lassen. Vorschriften, die weitergehende Anforderungen an die Prüfung stellen, bleiben unberührt.

§ 275

Gegenstand und Umfang der Prüfung

(1) Der Jahresabschluß ist unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts, sofern ein solcher vorgeschrieben ist, durch einen oder mehrere Abschlußprüfer zu prüfen.

(2) Die Prüfung hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags, der Satzung oder des Statuts beachtet sind. Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluß in Einklang steht und ob die sonstigen Angaben im Lagebericht nicht eine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens erwecken.

(3) Wird der Jahresabschluß oder der Lagebericht nach Vorlage des Prüfungsberichts geändert, so haben die Abschlußprüfer den Jahresabschluß oder den Lagebericht erneut zu prüfen, soweit es die Änderung erfordert. Über das Ergebnis der Prüfung ist zu berichten; der Bestätigungsvermerk ist entsprechend zu ergänzen.

§ 276

Bestellung und Abberufung der Abschlußprüfer

(1) Die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens haben unverzüglich nach der Wahl der Abschlußprüfer den Prüfungsauftrag zu erteilen. Der Prüfungsauftrag kann nur widerrufen werden, wenn nach Absatz 2 ein anderer Prüfer bestellt worden ist.

(2) Auf Antrag der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens hat das Gericht nach Anhörung der Beteiligten und des gewählten oder bestellten Prüfers einen anderen Abschlußprüfer zu bestellen, wenn dies aus einem in der Person des gewählten oder bestellten Prüfers liegenden Grund geboten erscheint, insbesondere wenn Besorgnis der Befangenheit besteht. Gegen die Entscheidung ist die sofortige Beschwerde zulässig.

(3) Sind die Abschlußprüfer bis zum Ablauf des Geschäftsjahrs nicht gewählt oder bestellt worden, so hat das Gericht auf Antrag der gesetzlichen Vertreter die Abschlußprüfer zu bestellen. Dies gilt auch, wenn ein gewählter Prüfer die Annahme des Prüfungsauftrags abgelehnt hat, weggefallen ist oder am rechtzeitigen Abschluß der Prüfung verhindert ist und kein anderer Prüfer gewählt oder bestellt worden ist. Die gesetzlichen Vertreter sind verpflichtet, den Antrag zu stellen. Gegen die Entscheidung des Gerichts findet die sofortige Beschwerde statt; die Bestellung der Abschlußprüfer ist unanfechtbar.

(4) Die vom Gericht bestellten Abschlußprüfer haben Anspruch auf Ersatz angemessener barer

Auslagen und auf Vergütung für ihre Tätigkeit. Die Auslagen und die Vergütung setzt das Gericht fest. Gegen die Entscheidung ist die sofortige Beschwerde zulässig. Die weitere Beschwerde ist ausgeschlossen. Aus der rechtskräftigen Entscheidung findet die Zwangsvollstreckung nach der Zivilprozeßordnung statt.

(5) Ein erteilter und von den Abschlußprüfern angenommener Prüfungsauftrag kann von den Prüfern nur aus wichtigem Grund gekündigt werden. Als wichtiger Grund ist es nicht anzusehen, wenn Meinungsverschiedenheiten über den Inhalt des Bestätigungsvermerks, seine Einschränkung oder Versagung bestehen. Die Kündigung ist schriftlich zu begründen. Die Abschlußprüfer haben über das Ergebnis ihrer bisherigen Prüfung zu berichten; § 279 ist entsprechend anzuwenden.

§ 277

Auswahl der Abschlußprüfer

(1) Nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften können Abschlußprüfer sein.

(2) Ein Wirtschaftsprüfer darf nicht Abschlußprüfer sein, wenn er oder eine Person, mit der er seinen Beruf gemeinsam ausübt,

1. Anteile an dem zu prüfenden Unternehmen besitzt;
2. gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer des zu prüfenden Unternehmens ist oder in den letzten drei Jahren vor seiner Bestellung war;
3. gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrats einer juristischen Person, Gesellschafter einer Personengesellschaft oder Inhaber eines Unternehmens ist, sofern die juristische Person, die Personengesellschaft oder das Einzelunternehmen mit dem zu prüfenden Unternehmen verbunden ist oder von diesem mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt;
4. Arbeitnehmer eines Unternehmens ist, das mit dem zu prüfenden Unternehmen verbunden ist oder an diesem mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt, oder Arbeitnehmer einer natürlichen Person ist, die an dem zu prüfenden Unternehmen mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt;
5. bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des Jahresabschlusses über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt hat;
6. gesetzlicher Vertreter, Arbeitnehmer, Mitglied des Aufsichtsrates oder Gesellschafter einer juristischen oder natürlichen Person oder einer Personengesellschaft oder Inhaber eines Unternehmens ist, sofern die juristische oder natürliche Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter oder das Einzelunternehmen nach Nummer 5 nicht Abschlußprüfer sein darf;
7. bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die nach den Nummern 1 bis 6 nicht Abschlußprüfer sein darf;
8. in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als die Hälfte der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung des zu prüfenden Unternehmens und von Unternehmen, an denen das zu prüfende Unternehmen mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist; zur Vermeidung von Härtefällen kann die Wirtschaftsprüferkammer befristete Ausnahmegenehmigungen erteilen.

(3) Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft darf nicht Abschlußprüfer sein, wenn

1. sie Anteile an dem zu prüfenden Unternehmen besitzt oder mit diesem verbunden ist oder wenn ein mit ihr verbundenes Unternehmen an dem zu prüfenden Unternehmen mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt oder mit diesem verbunden ist;
2. sie nach Absatz 2 Nr. 6 als Gesellschafter einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft oder nach Absatz 2 Nr. 5, 7 oder 8 nicht Abschlußprüfer sein darf;
3. bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die juristische Person ist, ein gesetzlicher Vertreter oder ein Gesellschafter, der fünfzig vom Hundert oder mehr der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzt, oder bei anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ein Gesellschafter nach Absatz 2 Nr. 1 bis 4 nicht Abschlußprüfer sein darf;
4. einer ihrer gesetzlichen Vertreter oder einer ihrer Gesellschafter nach Absatz 2 Nr. 5 oder 6 nicht Abschlußprüfer sein darf oder
5. eines ihrer Aufsichtsratsmitglieder nach Absatz 2 Nr. 2 oder 5 nicht Abschlußprüfer sein darf.

§ 278

Auskunftsrecht

(1) Die gesetzlichen Vertreter haben den Abschlußprüfern zu gestatten, die Bücher und Schriften des Unternehmens sowie die Wirtschaftsgüter, namentlich die Kasse und die Bestände an Wertpapieren und Waren, zu prüfen.

(2) Die Abschlußprüfer können von den gesetzlichen Vertretern alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind.

(3) Soweit es die Vorbereitung der Abschlußprüfung erfordert, haben die Prüfer diese Rechte auch schon vor Aufstellung des Jahresabschlusses.

(4) Soweit es für eine sorgfältige Prüfung notwendig ist, haben die Abschlußprüfer die Rechte nach den Absätzen 2 und 3 auch gegenüber einem

Konzernunternehmen sowie gegenüber einem abhängigen oder herrschenden Unternehmen.

§ 279

Prüfungsbericht

(1) Die Abschlußprüfer haben über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Im Bericht ist besonders festzustellen, ob die Buchführung und der Jahresabschluß den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben. Die Posten des Jahresabschlusses sind aufzugliedern und ausreichend zu erläutern. Nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gegenüber dem Vorjahr und Verluste, die das Jahresergebnis nicht unwesentlich beeinflußt haben, sind aufzuführen und ausreichend zu erläutern.

(2) Stellen die Abschlußprüfer bei Wahrnehmung ihrer Aufgaben Tatsachen fest, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter gegen Gesetz oder Gesellschaftsvertrag, Satzung oder Statut erkennen lassen, so haben sie auch darüber zu berichten.

(3) Die Abschlußprüfer haben den Bericht zu unterzeichnen und den gesetzlichen Vertretern vorzulegen.

§ 280

Bestätigungsvermerk

(1) Sind nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer dies durch folgenden Vermerk zum Jahresabschluß zu bestätigen:

Die Buchführung und der Jahresabschluß entsprechen nach meiner (unserer) pflichtgemäßen Prüfung den gesetzlichen Vorschriften. Der Jahresabschluß vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens. Der Lagebericht steht im Einklang mit dem Jahresabschluß und erweckt keine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens.

(2) Der Bestätigungsvermerk ist in geeigneter Weise zu ergänzen, wenn zusätzliche Bemerkungen erforderlich erscheinen, um einen falschen Eindruck über den Inhalt der Prüfung und die Tragweite des Bestätigungsvermerks zu vermeiden. Auf die Übereinstimmung mit dem Gesellschaftsvertrag, der Satzung oder dem Statut ist hinzuweisen, wenn diese in zulässiger Weise ergänzende Vorschriften über den Jahresabschluß enthalten. Hat das Unternehmen handelsrechtliche Bilanzierungs- oder Bewertungsmethoden gegenüber dem Vorjahr geändert, so ist ein Hinweis in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen, sofern wegen dieser Änderungen ein Unterschiedsbetrag im Anhang anzugeben ist.

(3) Sind Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer die Bestätigung einzuschränken oder zu versagen. Die Versagung ist durch einen Vermerk zum Jahresabschluß zu erklären und in geeigneter Form zu begründen. Einschränkungen sind so darzustellen, daß deren Tragweite deutlich erkennbar wird. Ergänzungen des Bestätigungsvermerks nach Absatz 2 sind nicht als Einschränkungen anzusehen.

(4) Die Abschlußprüfer haben den Bestätigungsvermerk oder den Vermerk über seine Versagung unter Angabe von Ort und Tag zu unterzeichnen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

§ 281

Verantwortlichkeit der Abschlußprüfer

(1) Die Abschlußprüfer, ihre Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwerten, die sie bei ihrer Tätigkeit erfahren haben. Wer vorsätzlich oder fahrlässig seine Pflichten verletzt, ist dem Unternehmen und, wenn ein Konzernunternehmen oder ein herrschendes oder abhängiges Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.

(2) Die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt haben, beschränkt sich auf fünfhunderttausend Deutsche Mark für eine Prüfung. Dies gilt auch, wenn an der Prüfung mehrere Personen beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich gehandelt haben.

(3) Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit besteht, wenn eine Prüfungsgesellschaft Abschlußprüfer ist, auch gegenüber dem Aufsichtsrat und den Mitgliedern des Aufsichtsrats der Prüfungsgesellschaft.

(4) Die Ersatzpflicht nach diesen Vorschriften kann durch Vertrag weder ausgeschlossen noch beschränkt werden.

(5) Die Ansprüche aus diesen Vorschriften verjähren in fünf Jahren.

§ 282

Meinungsverschiedenheiten zwischen Unternehmen und Abschlußprüfern

(1) Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen den Abschlußprüfern und dem Unternehmen über die Auslegung und Anwendung der gesetzlichen Vorschriften sowie von Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags, der Satzung oder des Statuts über den Jahresabschluß und den Lagebericht entscheidet auf Antrag eines Abschlußprüfers oder

der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens ausschließlich das Landgericht.

(2) Auf das Verfahren ist das Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit anzuwenden. Das Landgericht entscheidet durch einen mit Gründen versehenen Beschluß. Gegen die Entscheidung findet die sofortige Beschwerde statt, wenn das Landgericht sie in der Entscheidung zugelassen hat. Es soll sie nur zulassen, wenn dadurch die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu erwarten ist. Die Beschwerde kann nur durch Einreichung einer von einem Rechtsanwalt unterzeichneten Beschwerdeschrift eingelegt werden. Über sie entscheidet das Oberlandesgericht; § 28 Abs. 2 und 3 des Gesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit ist entsprechend anzuwenden. Die weitere Beschwerde ist ausgeschlossen. Die Landesregierung kann durch Rechtsverordnung die Entscheidung über die Beschwerde für die Bezirke mehrerer Oberlandesgerichte einem der Oberlandesgerichte oder dem Obersten Landesgericht übertragen, wenn dies der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung dient. Die Landesregierung kann die Ermächtigung durch Rechtsverordnung auf die Landesjustizverwaltung übertragen.

(3) Für die Kosten des Verfahrens gilt die Kostenordnung. Für das Verfahren des ersten Rechtszugs wird das Doppelte der vollen Gebühr erhoben. Für den zweiten Rechtszug wird die gleiche Gebühr erhoben; dies gilt auch dann, wenn die Beschwerde Erfolg hat. Wird der Antrag oder die Beschwerde zurückgenommen,bevor es zu einer Entscheidung kommt, so ermäßigt sich die Gebühr auf die Hälfte. Der Geschäftswert ist von Amts wegen festzusetzen. Er bestimmt sich nach § 30 Abs. 2 der Kostenordnung. Der Abschlußprüfer ist zur Leistung eines Kostenvorschusses nicht verpflichtet. Schuldner der Kosten ist das Unternehmen. Die Kosten können jedoch ganz oder zum Teil dem Abschlußprüfer auferlegt werden, wenn dies der Billigkeit entspricht.

Vierter Abschnitt

Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung des Jahresabschlusses und des Lageberichts. Prüfung durch das Registergericht

§ 283

Form und Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichts

(1) Ist der Jahresabschluß auf Grund gesetzlicher Vorschriften vollständig oder teilweise offenzulegen (zu einem Register einzureichen, im Bundesanzeiger bekanntzumachen) oder auf Grund des Gesellschaftsvertrags, der Satzung oder des Statuts in anderer Form zu veröffentlichen oder zu vervielfältigen, so sind die folgenden Vorschriften einzuhalten:

1. Der Jahresabschluß ist so wiederzugeben, daß er nach Form und Inhalt den für die Rechtsform, die Größe und den Geschäftszweig des Unternehmens maßgeblichen Vorschriften über seine Offenlegung entspricht; er hat in diesem Rahmen vollständig und richtig zu sein. Das Datum der Feststellung ist anzugeben, sofern der Jahresabschluß festgestellt worden ist. Wurde der Jahresabschluß auf Grund gesetzlicher Vorschriften durch einen oder mehrere Abschlußprüfer geprüft, ist der volle Wortlaut des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über dessen Versagung wiederzugeben; wird der Jahresabschluß wegen der Inanspruchnahme von Erleichterungen nur teilweise offengelegt und bezieht sich der Bestätigungsvermerk auf den vollständigen Jahresabschluß, so ist hierauf hinzuweisen;
2. die in der Bilanz sowie die in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Posten müssen in der Weise untereinander gesetzt werden, daß jeder Posten mit dem dazugehörigen, in Ziffern ausgedrückten Betrag eine besondere Zeile erhält;
3. alle im Zeitpunkt der Offenlegung im Amt befindlichen gesetzlichen Vertreter und Mitglieder eines Aufsichtsrats sind mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen anzugeben; die Vorsitzenden eines Vorstands und eines Aufsichtsrats sind als solche zu bezeichnen;
4. wird der Jahresabschluß zur Wahrung der gesetzlich vorgeschriebenen Fristen über seine Offenlegung vor seiner Prüfung oder Feststellung, sofern diese gesetzlich vorgeschrieben sind, oder nicht gleichzeitig mit beizufügenden Unterlagen offengelegt, so ist hierauf bei der Offenlegung hinzuweisen.

(2) Wird der Jahresabschluß in Veröffentlichungen und Vervielfältigungen, die nicht durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung oder Statut vorgeschrieben sind, nicht in der nach Absatz 1 vorgeschriebenen Form wiedergegeben, so ist in einer Überschrift zum Jahresabschluß darauf hinzuweisen, daß es sich nicht um eine der gesetzlichen Form entsprechende Veröffentlichung des Jahresabschlusses handelt. Ein Bestätigungsvermerk darf nicht beigefügt werden. Ist jedoch der Jahresabschluß auf Grund gesetzlicher Vorschriften durch Abschlußprüfer geprüft worden, so ist anzugeben, ob die Abschlußprüfer den in gesetzlicher Form erstellten Jahresabschluß bestätigt haben oder ob sie die Bestätigung eingeschränkt oder versagt haben. Ferner ist anzugeben, bei welchem Handelsregister der Jahresabschluß in gesetzlicher Form eingereicht ist, und, sofern der Jahresabschluß im Bundesanzeiger bekanntgemacht worden ist, die Nummer des Bundesanzeigers.

(3) Absatz 1 Nr. 1 ist auf den Lagebericht, den Vorschlag und den Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses oder eine außerhalb des Jahresabschlusses erfolgende Darstellung der

Verwendung des Ergebnisses nach § 258 entsprechend anzuwenden. Werden die in Satz 1 bezeichneten Unterlagen nicht gleichzeitig mit dem Jahresabschluß offengelegt, so ist bei ihrer nachträglichen Offenlegung jeweils anzugeben, auf welchen Jahresabschluß sie sich beziehen und wo dieser offengelegt worden ist; dies gilt auch für die nachträgliche Offenlegung des Beschlusses über die Feststellung des Jahresabschlusses, des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über seine Versagung.

§ 284

Prüfungspflicht des Registergerichts. Gebühr

(1) Ist ein Unternehmen gesetzlich verpflichtet, den Jahresabschluß, den Lagebericht und andere Unterlagen vollständig oder teilweise im Bundesanzeiger bekanntzumachen und die Bekanntmachung zum Handelsregister einzureichen, so prüft das Gericht an Hand der Bekanntmachung, ob die Unterlagen vollzählig sind und bekanntgemacht worden sind. Ist ein Unternehmen verpflichtet, in Satz 1 bezeichnete Unterlagen vollständig oder teilweise lediglich zum Handelsregister einzureichen, so prüft das Gericht an Hand der eingereichten Unterlagen, ob diese vollzählig sind.

(2) Kommt ein Unternehmen seinen in Absatz 1 bezeichneten Verpflichtungen zur Einreichung des Jahresabschlusses, des Lageberichts und anderer Unterlagen sowie einer erforderlichen Bekanntmachung im Bundesanzeiger nicht nach, so schreitet das Registergericht nach § 132 Abs. 1 des Gesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit nur ein, wenn ein Gesellschafter, Gläubiger oder Arbeitnehmer des Unternehmens dies beantragt.

(3) Gibt die Prüfung nach Absatz 1 Anlaß zu der Annahme, daß von der Größe des Unternehmens abhängige Erleichterungen nicht hätten in Anspruch genommen werden dürfen, so kann das Gericht zu seiner Unterrichtung von dem Unternehmen die Mitteilung der Umsatzerlöse (§ 255 Abs. 1) verlangen. Unterläßt das Unternehmen diese Mitteilung, so gelten die Erleichterungen als zu Unrecht in Anspruch genommen.

(4) Für die Aufbewahrung und Prüfung der in Absatz 1 bezeichneten, zum Handelsregister einzureichenden Unterlagen wird von dem Gericht eine Gebühr erhoben. Zur Zahlung der Gebühr ist das Unternehmen verpflichtet. Die Gebühr beträgt für nicht prüfungspflichtige Unternehmen fünfzig Deutsche Mark, für prüfungspflichtige Unternehmen einhundert Deutsche Mark.

Fünfter Abschnitt

Formblätter für den Jahresabschluß bestimmter Unternehmen

§ 285

Der Bundesminister der Justiz wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister der Finanzen und dem Bundesminister für Wirtschaft durch Rechtsverordnung für Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, Formblätter vorzuschreiben oder andere Vorschriften für die Gliederung des Jahresabschlusses zu erlassen, wenn der Geschäftszweig eine von den §§ 239, 240, 253 abweichende Gliederung des Jahresabschlusses erfordert. Die abweichende Gliederung muß, soweit sie nicht auf Rechtsakten des Rates der Europäischen Gemeinschaften beruht oder weitergehende Vorschriften bestehen, der Gliederung nach den §§ 239, 240, 253 gleichwertig sein.

Sechster Abschnitt

Straf- und Bußgeldvorschriften Zwangsgelder

§ 286

Unrichtige Darstellung

Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer

1. als vertretungsberechtigter Gesellschafter, sonstiger gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrats eines Unternehmens, das seinen Jahresabschluß offenzulegen hat, die Verhältnisse des Unternehmens einschließlich seiner Beziehungen zu verbundenen Unternehmen in der Eröffnungsbilanz, im Jahresabschluß oder im Lagebericht unrichtig wiedergibt oder verschleiert oder
2. als vertretungsberechtigter Gesellschafter oder sonstiger gesetzlicher Vertreter in Aufklärungen oder Nachweisen, die nach den Vorschriften dieses Buchs einem Abschlußprüfer des Unternehmens oder eines verbundenen Unternehmens zu geben sind, falsche Angaben macht oder die Verhältnisse des Unternehmens unrichtig wiedergibt oder verschleiert.

§ 287

Verletzung der Berichtspflicht

(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer als Abschlußprüfer oder Gehilfe eines Abschlußprüfers über das Ergebnis der Prüfung falsch berichtet oder erhebliche Umstände im Prüfungsbericht nach § 279 verschweigt oder einen inhaltlich unrichtigen Bestätigungsvermerk nach § 280 erteilt.

(2) Handelt der Täter gegen Entgelt oder in der Absicht, sich oder einen anderen zu bereichern oder einen anderen zu schädigen, so ist die Strafe Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe.

§ 288

Verletzung der Geheimhaltungspflicht

(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer ein Geheimnis des Unternehmens, namentlich ein Betriebs- oder

Geschäftsgeheimnis, das ihm in seiner Eigenschaft als Abschlußprüfer oder Gehilfe eines Abschlußprüfers bei einer Prüfung nach den Vorschriften dieses Buchs bekannt geworden ist, unbefugt offenbart.

(2) Handelt der Täter gegen Entgelt oder in der Absicht, sich oder einen anderen zu bereichern oder einen anderen zu schädigen, so ist die Strafe Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder Geldstrafe. Ebenso wird bestraft, wer ein Geheimnis der in Absatz 1 bezeichneten Art, namentlich ein Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis, das ihm unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 bekannt geworden ist, unbefugt verwertet.

(3) Die Tat wird nur auf Antrag des Unternehmens verfolgt.

§ 289

Ordnungswidrigkeiten

(1) Ordnungswidrig handelt, wer als vertretungsberechtigter Gesellschafter, sonstiger gesetzlicher Vertreter oder als Mitglied des Aufsichtsrats eines Unternehmens, das seinen Jahresabschluß offenzulegen hat, vorsätzlich oder leichtfertig

1. einer Vorschrift des Ersten Abschnitts über Form oder Inhalt des Jahresabschlusses bei der Aufstellung oder Feststellung oder
2. § 273 über den Inhalt des Lageberichts bei der Aufstellung oder
3. § 283 über Form oder Inhalt des Jahresabschlusses oder des Lageberichts bei der Offenlegung, Veröffentlichung oder Vervielfältigung

zuwiderhandelt.

(2) Ordnungswidrig handelt auch, wer vorsätzlich oder leichtfertig zu einem Jahresabschluß, der auf Grund gesetzlicher Vorschriften zu prüfen ist, einen Vermerk nach § 280 erteilt, obwohl er nach § 277 Abs. 2 oder 3 nicht Abschlußprüfer sein darf.

(3) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünfzigtausend Deutsche Mark geahndet werden.

§ 290

Festsetzung von Zwangsgeld

Vertretungsberechtigte Gesellschafter oder sonstige gesetzliche Vertreter eines Unternehmens, die

1. § 276 Abs. 1 Satz 1 über die unverzügliche Erteilung des Prüfungsauftrags,
2. § 276 Abs. 3 Satz 3 über die Pflicht, den Antrag auf gerichtliche Bestellung von Abschlußprüfern zu stellen, oder
3. § 278 über die Pflichten gegenüber Abschlußprüfern

nicht befolgen, sind hierzu vom Registergericht durch Festsetzung von Zwangsgeld anzuhalten. Das einzelne Zwangsgeld darf den Betrag von zehntausend Deutsche Mark nicht übersteigen."

13. Es werden ersetzt:

    a) die Buchüberschrift
    „Drittes Buch. Handelsgeschäfte"
    durch
    „Viertes Buch. Handelsgeschäfte",

    b) die Buchüberschrift
    „Viertes Buch. Seehandel"
    durch
    „Fünftes Buch. Seehandel".

14. In § 479 Satz 1 wird das Wort „vierten" durch das Wort „Fünften" ersetzt.

15. In § 483 wird das Wort „vierten" durch das Wort „Fünften" ersetzt.

16. Dem Handelsgesetzbuch werden die folgenden Anlagen angefügt:

    a) Anlage 1
    (zu § 239 Abs. 1)

Formblatt für die Bilanz der prüfungspflichtigen Unternehmen

Aktivseite

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Wirtschaftsgüter:

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten, geleistete Anzahlungen;
2. Geschäfts- oder Firmenwert;

II. Sachanlagen:

1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Bauten;
2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten und Bauten auf fremden Grundstücken;
3. technische Anlagen und Maschinen;
4. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
5. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;

III. Finanzanlagen:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
3. Beteiligungen;
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
5. Wertpapiere des Anlagevermögens und sonstige Ausleihungen.

Von den Ausleihungen Nummern 2, 4 und 5 sind durch Grundpfandrechte gesichert:

B. Umlaufvermögen:

I. Vorräte:

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
2. unfertige Erzeugnisse;
3. fertige Erzeugnisse und Waren;
4. geleistete Anzahlungen;

II. Forderungen und sonstige Wirtschaftsgüter:

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen;
3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
4. sonstige Wirtschaftsgüter;

III. Wertpapiere:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. eigene Anteile;
3. sonstige Wertpapiere;

IV. Flüssige Mittel:

1. Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postscheckguthaben;
2. Guthaben bei Kreditinstituten.

C. Rechnungsabgrenzungsposten

Passivseite

A. Eigenkapital:

I. Gezeichnetes Kapital;

II. Kapitalrücklage;

III. Gewinnrücklagen:

1. gesetzliche Rücklage;
2. Rücklage für eigene Anteile;
3. satzungsmäßige Rücklagen;
4. andere Rücklagen;

IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;

V. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

B. Rückstellungen:

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;
2. sonstige Rückstellungen.

C. Verbindlichkeiten:

1. Anleihen,
   davon konvertibel;
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
4. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
5. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
6. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
7. sonstige Verbindlichkeiten.

D. Rechnungsabgrenzungsposten

b) Anlage 2
(zu § 239 Abs. 1)

Formblatt für die Bilanz
der großen prüfungspflichtigen Unternehmen

Aktivseite

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Wirtschaftsgüter:

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
2. Geschäfts- oder Firmenwert;
3. geleistete Anzahlungen;

II. Sachanlagen:

1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Geschäfts-, Fabrik- und anderen Bauten;
2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten;
3. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten;
4. Bauten auf fremden Grundstücken, die nicht zu Nummer 1 oder 2 gehören;
5. technische Anlagen und Maschinen;
6. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
7. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;

III. Finanzanlagen:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
3. Beteiligungen;
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;

5. Wertpapiere des Anlagevermögens;
6. sonstige Ausleihungen.

Von den Ausleihungen Nummern 2, 4 und 6 sind durch Grundpfandrechte gesichert:

B. Umlaufvermögen:

I. Vorräte:

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
2. unfertige Erzeugnisse;
3. fertige Erzeugnisse und Waren;
4. geleistete Anzahlungen;

II. Forderungen und sonstige Wirtschaftsgüter:

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen;
3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
4. sonstige Wirtschaftsgüter;

III. Wertpapiere:

1. Anteile an einer herrschenden oder an dem Unternehmen mit Mehrheit beteiligten Kapitalgesellschaft unter Angabe ihres Nennbetrags;
2. andere Anteile an verbundenen Unternehmen;
3. eigene Anteile;
4. sonstige Wertpapiere;

IV. Flüssige Mittel:

1. Schecks;
2. Kassenbestand, Bundesbank- und Postscheckguthaben;
3. Guthaben bei Kreditinstituten.

C. Rechnungsabgrenzungsposten

Passivseite

A. Eigenkapital:

I. Gezeichnetes Kapital;

II. Kapitalrücklage;

III. Gewinnrücklagen:

1. gesetzliche Rücklage;
2. Rücklage für eigene Anteile;
3. satzungsmäßige Rücklagen;
4. andere Rücklagen;

IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;

V. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

B. Rückstellungen:

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;
2. Steuerrückstellungen;
3. sonstige Rückstellungen.

C. Verbindlichkeiten:

1. Anleihen,
davon konvertibel;
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
8. sonstige Verbindlichkeiten,
davon aus Steuern,
davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.

D. Rechnungsabgrenzungsposten

Artikel 2

Änderung des Aktiengesetzes

Das Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 4. Juli 1980 (BGBl. I S. 836), wird wie folgt geändert:

1. In § 33 Abs. 5 Satz 1 wird die Angabe „§ 143 Abs. 2 und 3" durch die Angabe „§ 143 Abs. 2" ersetzt.
2. In § 49 wird die Angabe „§ 168 Abs. 1 bis 4" durch die Angabe „§ 281 Abs. 1 bis 4 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.
3. In § 71 Abs. 2 Satz 2 wird die Angabe „§ 150 a" durch die Angabe „§ 151" ersetzt.
4. In § 71 a Abs. 1 Satz 2 wird die Angabe „§ 150 a" durch die Angabe „§ 151" ersetzt.
5. In § 98 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 werden die Worte „Vorschlags- oder Entsendungsrecht" durch das Wort „Vorschlagsrecht" ersetzt.
6. In § 101 Abs. 2 Satz 1 werden die Worte „,soweit es nicht Spitzenorganisationen der Gewerkschaften nach dem Mitbestimmungsergänzungsgesetz zusteht," gestrichen.
7. In § 104 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 werden die Worte „oder zu entsenden" gestrichen.

8. In § 120 Abs. 3 Satz 2 wird das Wort „Geschäftsbericht" durch das Wort „Lagebericht" ersetzt.

9. § 131 Abs. 3 Nr. 4 erhält folgende Fassung:

   „4. über die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, soweit die Angabe dieser Methoden im Anhang ausreicht, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft im Sinne des § 237 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs zu vermitteln; dies gilt nicht, wenn die Hauptversammlung den Jahresabschluß feststellt;"

10. § 143 wird wie folgt geändert:

    a) Absatz 2 erhält folgende Fassung:

       „(2) Sonderprüfer darf nicht sein, wer nach § 277 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs nicht Abschlußprüfer sein darf oder während der Zeit, in der sich der zu prüfende Vorgang ereignet hat, hätte sein dürfen. Eine Prüfungsgesellschaft darf nicht Sonderprüfer sein, wenn sie nach § 277 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs nicht Abschlußprüfer sein darf oder während der Zeit, in der sich der zu prüfende Vorgang ereignet hat, hätte sein dürfen."

    b) Absatz 3 wird aufgehoben.

11. In § 144 wird die Angabe „§ 168" durch die Angabe „§ 281 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

12. In der Abschnittsüberschrift vor § 148 wird das Wort „Geschäftsberichts" durch das Wort „Lageberichts" ersetzt.

13. Die §§ 148 bis 150 erhalten folgende Fassung:

„§ 148

Aufstellung durch den Vorstand

Der Vorstand hat in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr den Jahresabschluß sowie den Lagebericht aufzustellen und diese den Abschlußprüfern vorzulegen.

§ 149

Anzuwendende Vorschriften

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts sind, soweit in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist, die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs im Vierten Abschnitt des Ersten Buchs über Handelsbücher und im Ersten und Zweiten Abschnitt des Dritten Buchs über den Jahresabschluß und den Lagebericht sowie die Vorschriften von auf Grund des § 285 des Handelsgesetzbuchs erlassenen Rechtsverordnungen anzuwenden. Sonstige Vorschriften, die durch die Besonderheiten des Geschäftszweigs bedingt sind, bleiben unberührt.

§ 150

Gesetzliche Rücklage. Kapitalrücklage

(1) Es ist eine gesetzliche Rücklage zu bilden.

(2) In diese ist der zwanzigste Teil des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschusses einzustellen, bis die gesetzliche Rücklage und die Kapitalrücklage (§ 248 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs) zusammen den zehnten oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil des Grundkapitals erreichen.

(3) Übersteigen die gesetzliche Rücklage und die Kapitalrücklage zusammen nicht den zehnten oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil des Grundkapitals, so dürfen sie nur verwandt werden

1. zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags, soweit er nicht durch einen Gewinnvortrag aus dem Vorjahr gedeckt ist und nicht durch Auflösung freier Rücklagen ausgeglichen werden kann;
2. zum Ausgleich eines Verlustvortrags aus dem Vorjahr, soweit er nicht durch einen Jahresüberschuß gedeckt ist und nicht durch Auflösung freier Rücklagen ausgeglichen werden kann.

(4) Übersteigen die gesetzliche Rücklage und die Kapitalrücklage zusammen den zehnten oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil des Grundkapitals, so darf der übersteigende Betrag verwandt werden

1. zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags, soweit er nicht durch einen Gewinnvortrag aus dem Vorjahr gedeckt ist;
2. zum Ausgleich eines Verlustvortrags aus dem Vorjahr, soweit er nicht durch einen Jahresüberschuß gedeckt ist;
3. zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nach den §§ 207 bis 220.

Die Verwendung nach den Nummern 1 und 2 ist nicht zulässig, wenn gleichzeitig Gewinnrücklagen zur Gewinnausschüttung aufgelöst werden."

14. § 151 wird aufgehoben; § 150 a tritt an seine Stelle und erhält folgende Fassung:

„§ 151

Rücklage für eigene Aktien

(1) In eine Rücklage für eigene Aktien ist ein Betrag einzustellen, der dem auf der Aktivseite der Bilanz für die eigenen Aktien anzusetzenden Betrag entspricht. Die Rücklage darf nur aufgelöst werden, soweit die eigenen Aktien ausgegeben, veräußert oder eingezogen werden oder soweit nach § 263 des Handelsgesetzbuchs auf der Aktivseite ein niedrigerer Betrag angesetzt wird. Die Rücklage, die bereits bei der Aufstellung der Bilanz vorzunehmen ist, darf aus vorhandenen Gewinnrücklagen gebildet werden, soweit diese frei verfügbar sind.

(2) Die Rücklage nach Absatz 1 ist auch für Anteile eines herrschenden oder eines mit Mehrheit beteiligten Unternehmens zu bilden."

15. § 152 erhält folgende Fassung:

'§ 152

Vorschriften zur Bilanz

(1) Das Grundkapital ist in der Bilanz als gezeichnetes Kapital auszuweisen. Dabei sind die Gesamtnennbeträge der Aktien jeder Gattung gesondert anzugeben. Bedingtes Kapital ist mit dem Nennbetrag zu vermerken. Bestehen Mehrstimmrechtsaktien, so sind beim gezeichneten Kapital die Gesamtstimmenzahl der Mehrstimmrechtsaktien und die der übrigen Aktien zu vermerken.

(2) Zu dem Posten „Kapitalrücklage" sind in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben:

1. der Betrag, der während des Geschäftsjahrs eingestellt wurde;
2. der Betrag, der für das Geschäftsjahr entnommen wird.

(3) Zu den einzelnen Posten der Gewinnrücklagen sind in der Bilanz oder im Anhang jeweils gesondert anzugeben:

1. die Beträge, die die Hauptversammlung aus dem Bilanzgewinn des Vorjahrs eingestellt hat;
2. die Beträge, die aus dem Jahresüberschuß des Geschäftsjahrs eingestellt werden;
3. die Beträge, die für das Geschäftsjahr entnommen werden.'

16. Die §§ 153 bis 161 werden aufgehoben.

17. Folgende neue §§ 153, 154 werden eingefügt:

„§ 153

Vorschrift zur Gewinn- und Verlustrechnung

Von dem Ertrag aus einem Gewinnabführungs- oder Teilgewinnabführungsvertrag ist ein vertraglich zu leistender Ausgleich für außenstehende Gesellschafter abzusetzen; übersteigt dieser den Ertrag, so ist der übersteigende Betrag unter den Aufwendungen aus Verlustübernahme auszuweisen. Andere Beträge dürfen nicht abgesetzt werden.

§ 154

Vorschriften zum Anhang

(1) In jedem Anhang sind auch Angaben zu machen über

1. den Bestand und den Zugang an Aktien, die ein Aktionär für Rechnung der Gesellschaft oder eines abhängigen oder eines im Mehrheitsbesitz der Gesellschaft stehenden Unternehmens oder ein abhängiges oder im Mehrheitsbesitz der Gesellschaft stehendes Unternehmen als Gründer oder Zeichner oder in Ausübung eines bei einer bedingten Kapitalerhöhung eingeräumten Umtausch- oder Bezugsrechts übernommen hat; sind solche Aktien im Geschäftsjahr verwertet worden, so ist auch über die Verwertung unter Angabe des Erlöses und die Verwendung des Erlöses zu berichten;
2. den Bestand an eigenen Aktien der Gesellschaft, die sie, ein abhängiges oder im Mehrheitsbesitz der Gesellschaft stehendes Unternehmen oder ein anderer für Rechnung der Gesellschaft oder eines abhängigen oder eines im Mehrheitsbesitz der Gesellschaft stehenden Unternehmens erworben oder als Pfand genommen hat; dabei sind die Zahl und der Nennbetrag dieser Aktien sowie deren Anteil am Grundkapital, für erworbene Aktien ferner der Zeitpunkt des Erwerbs und die Gründe für den Erwerb anzugeben. Sind solche Aktien im Geschäftsjahr erworben oder veräußert worden, so ist auch über den Erwerb oder die Veräußerung unter Angabe der Zahl und des Nennbetrags dieser Aktien, des Anteils am Grundkapital und des Erwerbs- oder Veräußerungspreises sowie über die Verwendung des Erlöses zu berichten;
3. die Zahl und den Nennbetrag der Aktien jeder Gattung, sofern sich diese Angaben nicht aus der Bilanz ergeben; davon sind Aktien, die aus einer bedingten Kapitalerhöhung oder einem genehmigten Kapital im Geschäftsjahr gezeichnet wurden, jeweils gesondert anzugeben;
4. das genehmigte Kapital;
5. die Zahl der Wandelschuldverschreibungen und vergleichbaren Wertpapiere unter Angabe der Rechte, die sie verbriefen;
6. Genußrechte, Rechte aus Besserungsscheinen und ähnliche Rechte unter Angabe der Art und Zahl der jeweiligen Rechte sowie der im Geschäftsjahr neu entstandenen Rechte;
7. das Bestehen einer wechselseitigen Beteiligung unter Angabe des Unternehmens;
8. das Bestehen einer Beteiligung an der Gesellschaft, die ihr nach § 20 Abs. 1 oder 4 mitgeteilt worden ist; dabei ist anzugeben, wem die Beteiligung gehört und ob sie den vierten Teil aller Aktien der Gesellschaft übersteigt oder eine Mehrheitsbeteiligung (§ 16 Abs. 1) ist.

(2) Die Berichterstattung hat insoweit zu unterbleiben, als es für das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder erforderlich ist.

(3) Im Anhang sind alle Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats, auch wenn sie im Geschäftsjahr oder später ausgeschieden sind, mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen anzugeben. Der Vorsitzende des Aufsichtsrats, seine Stellvertreter und ein etwaiger Vorsitzender des Vorstands sind als solche zu bezeichnen."

18. Die §§ 162, 163 erhalten folgende Fassung:

„§ 162

Gegenstand der Prüfung. Anzuwendendes Recht

(1) Der Jahresabschluß ist unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts durch einen oder mehrere Abschlußprüfer zu prüfen. Die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs im Dritten Abschnitt des Dritten Buchs über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch Abschlußprüfer sind anzuwenden. Weitergehende Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses bleiben unberührt.

(2) Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluß nicht festgestellt werden.

§ 163

Wahl und Abberufung der Abschlußprüfer

(1) Die Abschlußprüfer werden von der Hauptversammlung gewählt. Sie sollen jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahrs gewählt werden, auf das sich ihre Prüfungstätigkeit erstreckt.

(2) Den Antrag nach § 276 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs können auch der Aufsichtsrat oder Aktionäre stellen, deren Anteile zusammen den zehnten Teil des Grundkapitals oder den Nennbetrag von zwei Millionen Deutsche Mark erreichen. Der Antrag nach Satz 1 ist innerhalb von zwei Wochen seit dem Tage der Hauptversammlung zu stellen; ihn kann nur stellen, wer gegen die Auswahl der Abschlußprüfer Widerspruch zur Niederschrift erklärt hat. Stellen Aktionäre den Antrag, so haben sie glaubhaft zu machen, daß sie seit mindestens drei Monaten vor dem Tage der Hauptversammlung Inhaber der Aktien sind. Zur Glaubhaftmachung genügt eine eidesstattliche Versicherung vor einem Notar.

(3) Hält die Hauptversammlung die Abberufung der Abschlußprüfer aus wichtigem Grund für erforderlich, so hat der Vorstand auf Beschluß der Hauptversammlung den Antrag nach § 276 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs unverzüglich zu stellen.

(4) Der Antrag nach § 276 Abs. 3 Satz 1 und 2 des Handelsgesetzbuchs kann auch vom Aufsichtsrat oder von einem Aktionär gestellt werden.

(5) Kündigen die Abschlußprüfer den Prüfungsauftrag (§ 276 Abs. 5 des Handelsgesetzbuchs), so hat der Vorstand die Kündigung der nächsten Hauptversammlung mitzuteilen. Den Bericht der bisherigen Abschlußprüfer hat der Vorstand unverzüglich dem Aufsichtsrat vorzulegen. Jedes Aufsichtsratsmitglied hat das Recht, von dem Bericht Kenntnis zu nehmen. Der Bericht ist auch jedem Aufsichtsratsmitglied auf Verlangen auszuhändigen, soweit der Aufsichtsrat nichts anderes beschlossen hat."

19. Die §§ 164 bis 169 werden aufgehoben.

20. § 170 wird wie folgt geändert:

    a) In Absatz 1 wird das Wort „Geschäftsbericht" durch das Wort „Lagebericht" ersetzt.

    b) In Absatz 2 Nr. 2 werden die Worte „offene Rücklagen" durch das Wort „Gewinnrücklagen" ersetzt. Außerdem wird Nummer 4 gestrichen; Nummer 5 wird Nummer 4.

21. § 171 wird wie folgt geändert:

    a) In Absatz 1 Satz 1 wird das Wort „Geschäftsbericht" durch das Wort „Lagebericht" ersetzt.

    b) In Absatz 1 Satz 2 wird der Punkt durch ein Semikolon ersetzt und angefügt: „der Aufsichtsrat hat die Teilnahme zu verlangen, wenn der Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder verweigert worden ist."

22. § 173 wird wie folgt geändert:

    a) Absatz 2 erhält folgende Fassung:

    „(2) Auf die Feststellung des Jahresabschlusses sind die für seine Aufstellung geltenden Vorschriften anzuwenden. Die Hauptversammlung darf bei der Feststellung des Jahresabschlusses nur die Beträge in Gewinnrücklagen einstellen, die nach Gesetz oder Satzung einzustellen sind."

    b) In Absatz 3 erhält Satz 2 folgende Fassung: „Über das Ergebnis der Prüfung ist nach § 279 des Handelsgesetzbuchs zu berichten; der Bestätigungsvermerk ist entsprechend zu ergänzen." In Satz 3 wird das Wort „Gewinnverwendung" durch das Wort „Ergebnisverwendung" ersetzt.

23. In der Überschrift vor § 174 wird das Wort „Gewinnverwendung" durch das Wort „Ergebnisverwendung" ersetzt.

24. § 174 Abs. 2 erhält folgende Fassung:

    „(2) In dem Beschluß ist die Entwicklung des Bilanzgewinns aus dem Jahresüberschuß oder Jahresfehlbetrag und die Verwendung des Jahresergebnisses im einzelnen darzulegen; namentlich sind anzugeben

    1. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag;
    2. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr;
    3. Entnahmen aus der Kapitalrücklage;
    4. Entnahmen aus Gewinnrücklagen
        a) aus der gesetzlichen Rücklage,
        b) aus der Rücklage für eigene Aktien,
        c) aus satzungsmäßigen Rücklagen,
        d) aus anderen Rücklagen;
    5. Einstellungen in Gewinnrücklagen
        a) in die gesetzliche Rücklage,
        b) in die Rücklage für eigene Aktien,

c) in satzungsmäßige Rücklagen,

d) in andere Rücklagen;

6. der Bilanzgewinn;
7. der an die Aktionäre auszuschüttende Betrag;
8. die in Gewinnrücklagen einzustellenden Beträge;
9. ein Gewinnvortrag;
10. der zusätzliche Aufwand oder Ertrag auf Grund des Beschlusses.

Die Posten 1 bis 5 dürfen weggelassen werden, wenn diese Angaben sich aus der Bilanz oder aus der Gewinn- und Verlustrechnung, dem Anhang oder der Darstellung der Ergebnisverwendung nach § 258 des Handelsgesetzbuchs ergeben."

25. § 175 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 1 werden nach dem Wort „und" die Worte „des Lageberichts sowie" eingefügt.

b) In Absatz 2 wird das Wort „Geschäftsbericht" durch das Wort „Lagebericht" ersetzt.

26. § 176 Abs. 1 Satz 3 erhält folgende Fassung:

„Der Vorstand soll dabei auch zu einem Jahresfehlbetrag oder einem Verlust Stellung nehmen, der das Jahresergebnis wesentlich beeinträchtigt hat."

27. In der Überschrift des Vierten Abschnitts werden nach dem Wort „Jahresabschlusses" die Worte „und anderer Unterlagen" angefügt.

28. § 177 erhält folgende Fassung:

„§ 177

Einreichung des Jahresabschlusses und anderer Unterlagen. Bekanntmachung

(1) Der Vorstand hat den Jahresabschluß unverzüglich nach der Hauptversammlung über den Jahresabschluß, jedoch spätestens vor Ablauf des neunten Monats des dem Bilanzstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs, mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung, den Lagebericht und den Bericht des Aufsichtsrats sowie den Vorschlag und den Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses in den Gesellschaftsblättern bekanntzumachen und die Bekanntmachung unter Beifügung der bezeichneten Unterlagen zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft einzureichen. Werden zur Wahrung der Frist nach Satz 1 der Jahresabschluß und der Lagebericht offengelegt, bevor der Bericht des Aufsichtsrats, ein Beschluß über die Feststellung, der Vorschlag und der Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses oder der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über dessen Versagung vorliegen, so sind der Bericht und der Vorschlag nach ihrem Vorliegen, die Beschlüsse nach der Beschlußfassung und der Vermerk nach der Erteilung unverzüglich offenzulegen. Wird der Jahresabschluß bei nachträglicher Feststellung geändert, so ist auch die Änderung nach Satz 1 bekanntzumachen und einzureichen.

(2) Für die Wahrung der Frist nach Absatz 1 Satz 1 ist der Zeitpunkt der Einreichung der in Absatz 1 bezeichneten Unterlagen bei den Gesellschaftsblättern zum Zwecke der Bekanntmachung maßgebend."

29. § 178 wird aufgehoben.

30. In § 207 Abs. 1 werden die Worte „von offenen Rücklagen" durch die Worte „der Kapitalrücklage und von Gewinnrücklagen" ersetzt.

31. § 208 erhält folgende Fassung:

„§ 208

Umwandlungsfähigkeit von Kapital- und Gewinnrücklagen

(1) Die Kapitalrücklage und die Gewinnrücklagen, die in Grundkapital umgewandelt werden sollen, müssen in der letzten Jahresbilanz und, wenn dem Beschluß eine andere Bilanz zugrunde gelegt wird, auch in dieser Bilanz unter „Kapitalrücklage" oder „Gewinnrücklagen" oder im letzten Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses als Zuführung zu diesen Rücklagen ausgewiesen sein. Vorbehaltlich des Absatzes 2 können freie Rücklagen und deren Zuführungen in voller Höhe, die Kapitalrücklage und die gesetzliche Rücklage sowie deren Zuführungen nur, soweit sie zusammen den zehnten oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil des bisherigen Grundkapitals übersteigen, in Grundkapital umgewandelt werden.

(2) Die Kapitalrücklage und die Gewinnrücklagen sowie deren Zuführungen können nicht umgewandelt werden, soweit in der zugrunde gelegten Bilanz ein Verlust einschließlich eines Verlustvortrags ausgewiesen ist. Sind freie Rücklagen und deren Zuführungen für einen bestimmten Zweck bestimmt, so dürfen sie nur umgewandelt werden, soweit dies mit ihrer Zweckbestimmung vereinbar ist."

32. § 209 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 Satz 1 und in Absatz 3 Satz 1 wird die Angabe „den §§ 151 bis 156" jeweils durch die Angabe „§ 149" ersetzt.

b) In Absatz 4 Satz 2 wird die Angabe „§ 163 Abs. 1 Satz 3, §§ 164 bis 166, 167 Abs. 3, § 168" durch die Angabe „§ 276 Abs. 1 Satz 1, §§ 277 bis 279, 280 Abs. 4 und § 281 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

33. § 229 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 1 werden die Worte „gesetzliche Rücklage" durch das Wort „Kapitalrücklage" ersetzt.

b) Absatz 2 Satz 1 erhält folgende Fassung:

„Die vereinfachte Kapitalherabsetzung ist nur zulässig, nachdem der Teil der gesetzlichen

Rücklage und der Kapitalrücklage, um den diese zusammen über zehn vom Hundert des nach der Herabsetzung verbleibenden Grundkapitals hinausgehen, sowie die freien Rücklagen vorweg aufgelöst sind."

34. In § 230 Satz 2 werden nach dem Wort „Beträge" die Worte „in die Kapitalrücklage oder" eingefügt.

35. § 231 erhält folgende Fassung:

„§ 231

Beschränkte Einstellung in die Kapitalrücklage und in die gesetzliche Rücklage

Die Einstellung der Beträge, die aus der Auflösung der freien Rücklagen gewonnen werden, in die gesetzliche Rücklage und der Beträge, die aus der Kapitalherabsetzung gewonnen werden, in die Kapitalrücklage ist nur zulässig, soweit die Kapitalrücklage und die gesetzliche Rücklage zusammen zehn vom Hundert des Grundkapitals nicht übersteigen. Als Grundkapital gilt dabei der Nennbetrag, der sich durch die Herabsetzung ergibt, mindestens aber der in § 7 bestimmte Mindestnennbetrag. Bei der Bemessung der zulässigen Höhe bleiben Beträge, die in der Zeit nach der Beschlußfassung über die Kapitalherabsetzung in die Kapitalrücklage einzustellen sind, auch dann außer Betracht, wenn ihre Zahlung auf einem Beschluß beruht, der zugleich mit dem Beschluß über die Kapitalherabsetzung gefaßt wird."

36. In § 232 und in dessen Überschrift werden die Worte „gesetzliche Rücklage" durch das Wort „Kapitalrücklage" ersetzt.

37. § 233 Abs. 1 Satz 1 erhält folgende Fassung:

„Gewinn darf nicht ausgeschüttet werden, bevor die gesetzliche Rücklage und die Kapitalrücklage zusammen zehn vom Hundert des Grundkapitals erreicht haben."

38. § 234 Abs. 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Im Jahresabschluß für das letzte vor der Beschlußfassung über die Kapitalherabsetzung abgelaufene Geschäftsjahr können das gezeichnete Kapital sowie die Kapital- und Gewinnrücklagen in der Höhe ausgewiesen werden, in der sie nach der Kapitalherabsetzung bestehen sollen."

39. In § 237 Abs. 5 werden die Worte „gesetzliche Rücklage" durch das Wort „Kapitalrücklage" ersetzt.

40. § 240 erhält folgende Fassung:

‚§ 240

Der aus der Kapitalherabsetzung gewonnene Betrag ist im Beschluß über die Gewinnverwendung als „Ertrag aus der Kapitalherabsetzung" nach dem Posten „Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag" gesondert auszuweisen. Eine Einstellung in die Kapitalrücklage nach § 229 Abs. 1 oder § 232 ist als „Einstellung in die Kapitalrücklage nach den Vorschriften über die vereinfachte Kapitalherabsetzung" auszuweisen. Im Anhang ist zu erläutern, ob und in welcher Höhe die aus der Kapitalherabsetzung und aus der Auflösung von offenen Rücklagen gewonnenen Beträge

1. zum Ausgleich von Wertminderungen,
2. zur Deckung von sonstigen Verlusten oder
3. zur Einstellung in die Kapitalrücklage

verwandt werden.'

41. In § 251 Abs. 2 Satz 2 werden die Worte „oder einer Spitzenorganisation" gestrichen.

42. § 254 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 werden die Worte „in Rücklage stellt" durch die Worte „in Gewinnrücklagen einstellt oder als Gewinn vorträgt" ersetzt und nach dem Wort „Einstellung" die Worte „oder der Gewinnvortrag" eingefügt.

b) In Absatz 2 Satz 3 werden die Worte „wegen zu hoher Einstellung in Rücklagen" gestrichen.

43. § 256 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Nr. 1 erhält folgende Fassung:

„1. er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des § 237 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs nicht oder nur teilweise vermittelt und es sich um eine wesentliche Beeinträchtigung der Darstellung handelt, sofern diese nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften zulässig ist,".

b) In Absatz 1 Nr. 2 wird die Angabe „§ 162 Abs. 1 und 3" durch die Angabe „§ 162 Abs. 1 Satz 1 dieses Gesetzes oder nach § 275 Abs. 3 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

c) Absatz 1 Nr. 3 erhält folgende Fassung:

„3. er von Personen geprüft worden ist, die nach § 277 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs oder nach Artikel 25 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuche nicht Abschlußprüfer sein können oder".

d) Absatz 1 Nr. 4 erhält folgende Fassung:

„4. bei seiner Feststellung die Bestimmungen des Gesetzes oder der Satzung über die Einstellung von Beträgen in Kapital- oder Gewinnrücklagen oder über die Entnahme von Beträgen aus Kapital- oder Gewinnrücklagen verletzt worden sind."

e) In Absatz 3 Nr. 2 wird das letzte Komma gestrichen und das Wort „oder" angefügt.

f) Die Absätze 4 und 5 werden aufgehoben.

g) Die Absätze 6 und 7 werden Absätze 4 und 5.

h) Der neue Absatz 4 erhält folgende Fassung:

„(4) Die Nichtigkeit nach Absatz 1 Nr. 1, 3 und 4, Absatz 2, Absatz 3 Nr. 1 und 2 kann nicht mehr geltend gemacht werden, wenn seit der Bekanntmachung des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger in den Fällen des Absatzes 1

Nr. 3 und 4, des Absatzes 2 und des Absatzes 3 Nr. 1 und 2 sechs Monate, in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 drei Jahre verstrichen sind. Ist bei Ablauf der Frist eine Klage auf Feststellung der Nichtigkeit des Jahresabschlusses rechtshängig, so verlängert sich die Frist, bis über die Klage rechtskräftig entschieden ist oder sie sich auf andere Weise endgültig erledigt hat."

44. § 258 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Besteht Anlaß für die Annahme, daß

1. in einem festgestellten Jahresabschluß Posten nicht unwesentlich unterbewertet sind, weil Aktivposten mit einem niedrigeren Wert oder Passivposten mit einem höheren Betrag angesetzt sind, als nach den gesetzlichen Vorschriften zulässig ist, oder

2. der Anhang die vorgeschriebenen Angaben nicht oder nicht vollständig enthält und der Vorstand in der Hauptversammlung die fehlenden Angaben, obwohl nach ihnen gefragt worden ist, nicht gemacht hat und die Aufnahme der Frage in die Niederschrift verlangt worden ist,

so hat das Gericht auf Antrag Sonderprüfer zu bestellen. Die Sonderprüfer haben die bemängelten Posten darauf zu prüfen, ob sie nicht unwesentlich unterbewertet sind. Sie haben den Anhang darauf zu prüfen, ob die vorgeschriebenen Angaben nicht oder nicht vollständig gemacht worden sind und der Vorstand in der Hauptversammlung die fehlenden Angaben, obwohl nach ihnen gefragt worden ist, nicht gemacht hat und die Aufnahme der Frage in die Niederschrift verlangt worden ist."

b) In Absatz 4 Satz 2 wird die Angabe „§ 164 Abs. 2 und 3" durch die Angabe „§ 277 Abs. 2 und 3 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

c) In Absatz 5 Satz 1 wird die Angabe „§ 168" durch die Angabe „§ 281 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

45. § 259 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 2 erhält folgende Fassung:

„Stellen die Sonderprüfer bei Wahrnehmung ihrer Aufgaben fest, daß der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des § 237 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs nicht vermittelt oder daß gegen die Vorschriften über die Gliederung verstoßen worden ist, so haben sie auch darüber zu berichten."

b) In Absatz 2 Satz 1 wird die Angabe „(§ 256 Abs. 5 Satz 3)" gestrichen.

c) Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 erhält folgende Fassung:

„2. um welchen Betrag der Jahresüberschuß sich beim Ansatz dieser Werte oder Beträge erhöht oder der Jahresfehlbetrag sich ermäßigt hätte."

d) In Absatz 3 wird die Angabe „(§ 256 Abs. 5 Satz 3)" gestrichen.

e) Absatz 4 erhält folgende Fassung:

„(4) Hat nach dem Ergebnis der Prüfung der Anhang die vorgeschriebenen Angaben nicht oder nicht vollständig enthalten und der Vorstand in der Hauptversammlung die fehlenden Angaben, obwohl nach ihnen gefragt worden ist, nicht gemacht und ist die Aufnahme der Frage in die Niederschrift verlangt worden, so haben die Sonderprüfer am Schluß ihres Prüfungsberichts in einer abschließenden Feststellung die fehlenden Angaben zu machen. Ist die Angabe von Änderungen von Bilanzierungs-, Bewertungs- oder Abschreibungsmethoden einschließlich der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen unterlassen worden, so ist in der abschließenden Feststellung auch der Betrag anzugeben, um den der Jahresüberschuß oder der Jahresfehlbetrag ohne die Änderung, deren Angabe unterlassen wurde, höher oder niedriger gewesen wäre. Sind nach dem Ergebnis der Prüfung keine Angaben nach Satz 1 unterlassen worden, so haben die Sonderprüfer in einer abschließenden Feststellung zu erklären, daß nach ihrer pflichtgemäßen Prüfung und Beurteilung im Anhang keine vorgeschriebenen Angaben unterlassen worden sind."

46. § 261 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 erhält folgende Fassung:

‚(1) Haben die Sonderprüfer in ihrer abschließenden Feststellung erklärt, daß Posten unterbewertet sind, und ist gegen diese Feststellung nicht innerhalb der in § 260 Abs. 1 bestimmten Frist der Antrag auf gerichtliche Entscheidung gestellt worden, so sind die Posten in dem ersten Jahresabschluß, der nach Ablauf dieser Frist aufgestellt wird, mit den von den Sonderprüfern festgestellten Werten oder Beträgen anzusetzen. Dies gilt nicht, soweit auf Grund veränderter Verhältnisse, namentlich bei Gegenständen, die der Abnutzung unterliegen, auf Grund der Abnutzung nach den gesetzlichen Vorschriften für Aktivposten ein niedrigerer Wert anzusetzen ist. In diesem Fall sind im Anhang die Gründe anzugeben und in einer Sonderrechnung die Entwicklung des von den Sonderprüfern festgestellten Wertes oder Betrags auf den nach Satz 2 angesetzten Wert oder Betrag darzustellen. Sind die Gegenstände nicht mehr vorhanden, so ist darüber und über die Verwendung des Ertrags aus dem Abgang der Gegenstände im Anhang zu berichten. Bei den einzelnen Posten der Bilanz sind die Unterschiedsbeträge zu vermerken, um die auf Grund von Satz 1 und 2 Aktivposten zu einem höheren Wert angesetzt worden sind. Die Summe der Unterschiedsbeträge ist in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung als Unterposten des Postens „Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag" als „Ertrag auf Grund

höherer Bewertung gemäß dem Ergebnis der Sonderprüfung" auszuweisen.'

b) In Absatz 3 Satz 2 werden die Worte „offene Rücklagen" durch die Worte „Kapitalrücklage oder Gewinnrücklagen" ersetzt.

47. § 270 erhält folgende Fassung:

„§ 270

Eröffnungsbilanz. Jahresabschluß und Lagebericht

(1) Die Abwickler haben für den Beginn der Abwicklung eine Bilanz (Eröffnungsbilanz) und einen die Eröffnungsbilanz erläuternden Bericht sowie für den Schluß jedes Jahres einen Jahresabschluß und einen Lagebericht aufzustellen.

(2) Die Hauptversammlung beschließt über die Feststellung der Eröffnungsbilanz und des Jahresabschlusses sowie über die Entlastung der Abwickler und der Mitglieder des Aufsichtsrats. Auf die Eröffnungsbilanz, den erläuternden Bericht, den Jahresabschluß und den Lagebericht sind die §§ 149 bis 154 entsprechend anzuwenden. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind jedoch wie Umlaufvermögen zu bewerten, soweit ihre Veräußerung innerhalb eines übersehbaren Zeitraums beabsichtigt ist oder diese Wirtschaftsgüter nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen.

(3) Die §§ 162, 163, 171, 175 bis 177 sind entsprechend anzuwenden. Das Gericht kann jedoch von der Prüfung der Eröffnungsbilanz, des erläuternden Berichtes und des Jahresabschlusses durch Abschlußprüfer befreien, wenn die Verhältnisse der Gesellschaft so überschaubar sind, daß eine Prüfung im Interesse der Gläubiger und Aktionäre nicht geboten erscheint. Gegen die Entscheidung ist die sofortige Beschwerde zulässig."

48. In § 283 Nr. 9 wird das Wort „Geschäftsberichts" durch das Wort „Lageberichts" ersetzt.

49. § 286 wird wie folgt geändert:

a) In der Überschrift wird das Wort „Geschäftsbericht" durch das Wort „Lagebericht" ersetzt.

b) In Absatz 2 Satz 1 wird das Wort „Grundkapital" durch die Worte „Gezeichnetes Kapital" ersetzt.

c) Absatz 2 Satz 3 und 4 erhält folgende Fassung:

‚Soweit der Verlust den Kapitalanteil übersteigt, ist er auf der Aktivseite unter der Bezeichnung „Einzahlungsverpflichtungen persönlich haftender Gesellschafter" unter den Forderungen gesondert auszuweisen, soweit eine Zahlungsverpflichtung besteht; besteht keine Zahlungsverpflichtung, so ist der Betrag als „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil persönlich haftender Gesellschafter" zu bezeichnen und gemäß § 239 Abs. 4 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs auszuweisen. Unter § 89 fallende Kredite, die die Gesellschaft persönlich haftenden Gesellschaftern, deren Ehegatten oder minderjährigen Kindern oder Dritten, die für Rechnung dieser Personen handeln, gewährt hat, sind auf der Aktivseite bei dem entsprechenden Posten unter der Bezeichnung „davon an persönlich haftende Gesellschafter und deren Angehörige" zu vermerken.'

d) In Absatz 4 wird die Angabe „§ 160 Abs. 3 Nr. 8 und 9" durch die Angabe „§ 271 Abs. 1 Nr. 4, § 272 Abs. 1 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

50. § 288 Abs. 1 Satz 2 erhält folgende Fassung:

„Er darf ferner keinen solchen Gewinnanteil und kein Geld auf seinen Kapitalanteil entnehmen, solange die Summe aus Bilanzverlust, Einzahlungsverpflichtungen, Verlustanteilen persönlich haftender Gesellschafter und Forderungen aus Krediten an persönlich haftende Gesellschafter und deren Angehörige die Summe aus Gewinnvortrag, Kapital- und Gewinnrücklagen sowie Kapitalanteilen der persönlich haftenden Gesellschafter übersteigt."

51. § 300 wird wie folgt geändert:

a) Im ersten Halbsatz sowie in den Nummern 2 und 3 wird jeweils die Angabe „Nr. 1" gestrichen;

b) in Nummer 1 werden nach den Worten „die gesetzliche Rücklage" die Worte „unter Hinzurechnung einer Kapitalrücklage" eingefügt.

52. § 325 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 werden die Worte „den Geschäftsbericht" durch die Worte „andere Unterlagen" ersetzt.

Außerdem werden nach dem Wort „einbezogen" die Worte „und hierauf in dem befreienden Abschluß hingewiesen worden" eingefügt.

b) In Absatz 2 Satz 1 werden die Worte „der Geschäftsbericht" durch die Worte „andere Unterlagen" ersetzt und die Worte „wird der Jahresabschluß" gestrichen.

53. § 329 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Enthält der Jahresabschluß der Obergesellschaft einen Anhang nach den Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs, so ist auch der Konzernabschluß um einen Konzernanhang zu ergänzen und an Stelle des Konzerngeschäftsberichts ein Konzernlagebericht aufzustellen."

54. § 330 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) In den Fällen des Absatzes 1 und des Absatzes 2 Satz 1 ist § 329 Abs. 3 entsprechend anzuwenden."

55. § 331 Abs. 4 Satz 1 erhält folgende Fassung:

„Auf die Konzernbilanz sind, soweit ihre Eigenart keine Abweichung erfordert, §§ 149, 151, 152 anzuwenden; § 240 des Handelsgesetzbuchs braucht nicht angewendet zu werden."

56. § 332 Abs. 3 Satz 1 erhält folgende Fassung:

    „Auf die Konzern-, Gewinn- und Verlustrechnung sind, soweit ihre Eigenart keine Abweichung erfordert, §§ 149, 153 anzuwenden."

57. § 334 wird wie folgt geändert:

    a) Die Überschrift erhält folgende Fassung:

    „Konzerngeschäftsbericht. Konzernanhang. Konzernlagebericht"

    b) Nach Absatz 3 wird der folgende Absatz 3a eingefügt:

    „(3a) Sind ein Konzernanhang und ein Konzernlagebericht nach § 329 Abs. 3 oder § 330 Abs. 3 aufzustellen, so sind die in den Absätzen 1 und 3 bezeichneten Angaben in den Konzernanhang und die in Absatz 2 bezeichneten Angaben in den Konzernlagebericht aufzunehmen."

    c) In Absatz 4 Satz 1 wird nach dem Wort „Bericht" eingefügt „(Konzerngeschäftsbericht, Konzernanhang, Konzernlagebericht)".

58. § 336 wird wie folgt geändert:

    a) In Absatz 1 erhält Satz 4 folgende Fassung:

    „Für die Bestellung der anderen Prüfer gelten § 163 dieses Gesetzes und §§ 276, 277 des Handelsgesetzbuchs."

    b) Absatz 2 Satz 3 erhält folgende Fassung:

    „§ 282 des Handelsgesetzbuchs gilt sinngemäß."

    c) Absatz 2 wird folgender Satz angefügt:

    „Hat das Unternehmen an Stelle des Konzerngeschäftsberichts einen Konzernanhang und einen Konzernlagebericht aufgestellt, so ist der Konzernanhang als Teil des Konzernabschlusses nach Satz 1 und der Konzernlagebericht nach den für die Prüfung des Konzerngeschäftsberichts geltenden Grundsätzen nach Satz 2 zu prüfen."

    d) Absatz 3 Satz 2 erhält folgende Fassung:

    „Dies gilt nicht für Abschlüsse, die nach §§ 274 bis 282 des Handelsgesetzbuchs auf Grund gesetzlicher Verpflichtung oder freiwillig nach diesen Grundsätzen geprüft worden sind."

    e) Absatz 4 erhält folgende Fassung:

    „(4) Der Vorstand der Obergesellschaft hat den Konzernabschlußprüfern den Konzernabschluß, den Konzerngeschäftsbericht oder Konzernlagebericht, die Jahresabschlüsse, Geschäftsberichte, Lageberichte und Prüfungsberichte aller Konzernunternehmen sowie die ihm nach § 335 Abs. 1 eingereichten Abschlüsse vorzulegen. Die Konzernabschlußprüfer haben die Rechte nach § 278 des Handelsgesetzbuchs bei allen Konzernunternehmen, die Rechte nach § 278 Abs. 2 bis 4 auch gegenüber den Abschlußprüfern der Konzernunternehmen."

    f) In Absatz 8 wird die Angabe „§ 168" durch die Angabe „§ 281 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

59. § 338 wird wie folgt geändert:

    a) In Absatz 1 Satz 1 werden nach dem Wort „Konzerngeschäftsbericht" die Worte „oder den Konzernlagebericht" eingefügt.

    b) In Absatz 4 wird die Angabe „§ 178 Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 2 und 3" durch die Angabe „§ 283 Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 2 und 3 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

60. § 348 wird wie folgt geändert:

    a) In Absatz 1 wird die Angabe „§ 153 Abs. 1, § 155 Abs. 1" durch die Angabe „§ 260 Abs. 1, § 262 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

    b) In Absatz 2 Satz 1 werden das Wort „Vermögensgegenstände" durch das Wort „Wirtschaftsgüter" und das Wort „darf" durch das Wort „ist" ersetzt. Außerdem werden die Worte „aufgenommen werden" durch das Wort „aufzunehmen" ersetzt.

    c) In Absatz 2 erhält Satz 2 folgende Fassung:

    „Der Betrag ist als Geschäfts- oder Firmenwert gesondert auszuweisen und in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Fünftel durch Abschreibungen zu tilgen."

61. § 400 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

    a) In Nummer 1 werden die Worte „wenn die Tat nicht in § 286 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs mit Strafe bedroht ist," angefügt.

    b) In Nummer 2 wird das Wort „oder" angefügt.

    c) In Nummer 3 werden die Worte „Abschlußprüfer oder sonstigen" sowie nach dem Wort „verschleiert" das Wort „oder" gestrichen und die Worte „wenn die Tat nicht in § 286 Nr. 2 des Handelsgesetzbuchs mit Strafe bedroht ist," angefügt.

    d) Nummer 4 wird gestrichen.

62. In § 404 Abs. 1 wird der Punkt durch ein Komma ersetzt; es werden die Worte „im Falle der Nummer 2 jedoch nur, wenn die Tat nicht in § 288 des Handelsgesetzbuchs mit Strafe bedroht ist." angefügt.

63. In § 405 Abs. 1 Nr. 5 werden die Angabe „§§ 178, 330 Abs. 1 Satz 2, § 338 Abs. 4" durch die Worte „§ 330 Abs. 1 Satz 2, § 338 Abs. 4 in Verbindung mit § 283 Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 2 und 3 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt und die Worte „des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts," gestrichen.

64. In § 407 Abs. 1 wird die Angabe „§ 160 Abs. 5" durch die Angabe „§ 154 Abs. 3" und die Angabe „§ 163 Abs. 1, 3 und 5, §§ 165" durch die Angabe „§ 163 Abs. 3 und 5, §§" ersetzt.

Artikel 3

Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung

Das Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 4. Juli 1980 (BGBl. I S. 836), wird wie folgt geändert:

1. § 29 wird wie folgt geändert:

   a) Absatz 1 wird durch folgende Absätze 1 und 2 ersetzt:

      „(1) Die Gesellschafter haben Anspruch auf den Jahresüberschuß zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags, soweit dieser Betrag nicht nach Gesetz oder Gesellschaftsvertrag, durch Beschluß nach Absatz 2 oder als zusätzlicher Aufwand auf Grund des Beschlusses über die Verwendung des Ergebnisses von der Verteilung unter die Gesellschafter ausgeschlossen ist.

      (2) Im Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses können die Gesellschafter, wenn der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt, Beträge in Gewinnrücklagen einstellen oder als Gewinn vortragen."

   b) Der bisherige Absatz 2 wird Absatz 3.

2. In § 33 Abs. 2 Satz 1 wird das Wort „kann" gestrichen und nach dem Wort „geschehen" eingefügt: „und die Gesellschaft die nach § 42 Abs. 4 vorgeschriebene Rücklage für eigene Anteile bilden kann, ohne das Stammkapital oder eine nach dem Gesellschaftsvertrag zu bildende Rücklage zu mindern, die nicht zu Zahlungen an die Gesellschafter verwandt werden darf".

3. In § 40 Satz 1 werden die Worte „Alljährlich im Monat Januar haben die Geschäftsführer" durch die Worte „Die Geschäftsführer haben jährlich im gleichen Zeitpunkt, in dem die Bilanz zum Handelsregister einzureichen ist," ersetzt.

4. § 41 wird wie folgt geändert:

   a) Absatz 2 erhält folgende Fassung:

      „(2) Die Geschäftsführer haben in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr den Jahresabschluß sowie den Lagebericht aufzustellen und, sofern die Prüfung des Jahresabschlusses durch Gesetz oder Gesellschaftsvertrag vorgeschrieben ist, den Abschlußprüfern vorzulegen. Ist die Prüfung des Jahresabschlusses nicht durch Gesetz vorgeschrieben, so dürfen der Jahresabschluß und der Lagebericht auch später aufgestellt werden, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht; sie sind jedoch spätestens innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahrs aufzustellen."

   b) Absatz 3 wird aufgehoben.

5. Die §§ 42 und 42 a werden durch folgende §§ 42 bis 42 h ersetzt:

„§ 42

(1) Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts sind, soweit in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist, die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs im Vierten Abschnitt des Ersten Buchs über Handelsbücher und im Ersten und Zweiten Abschnitt des Dritten Buchs über den Jahresabschluß und den Lagebericht sowie die Vorschriften von auf Grund des § 285 des Handelsgesetzbuchs erlassenen Rechtsverordnungen anzuwenden. Sonstige Vorschriften, die durch die Besonderheiten des Geschäftszweigs bedingt sind, bleiben unberührt.

(2) Das Stammkapital ist in der Bilanz als gezeichnetes Kapital auszuweisen.

(3) Das Recht der Gesellschaft zur Einziehung von Nachschüssen der Gesellschafter ist in der Bilanz insoweit zu aktivieren, als die Einziehung bereits beschlossen ist und den Gesellschaftern ein Recht, durch Verweisung auf den Geschäftsanteil sich von der Zahlung der Nachschüsse zu befreien, nicht zusteht. Der nachzuschießende Betrag ist auf der Aktivseite unter den Forderungen gesondert unter der Bezeichnung „Eingeforderte Nachschüsse" auszuweisen, soweit mit der Zahlung gerechnet werden kann. Ein dem Aktivposten entsprechender Betrag ist auf der Passivseite in dem Posten „Kapitalrücklage" gesondert auszuweisen.

(4) In eine Rücklage für eigene Anteile ist ein Betrag einzustellen, der dem auf der Aktivseite der Bilanz für die eigenen Anteile anzusetzenden Betrag entspricht. Die Rücklage darf nur aufgelöst werden, soweit die eigenen Anteile veräußert oder eingezogen werden oder soweit nach § 263 des Handelsgesetzbuchs auf der Aktivseite ein niedrigerer Betrag angesetzt wird. Die Rücklage, die bereits bei der Aufstellung der Bilanz vorzunehmen ist, darf aus vorhandenen Gewinnrücklagen gebildet werden, soweit diese frei verfügbar sind. Die Rücklage ist auch für Anteile eines herrschenden oder eines mit Mehrheit beteiligten Unternehmens zu bilden.

(5) Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern sind in der Regel als solche jeweils gesondert auszuweisen; werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so muß diese Eigenschaft vermerkt werden.

(6) Im Anhang sind alle Geschäftsführer und alle Mitglieder des Aufsichtsrats, auch wenn sie im Geschäftsjahr oder später ausgeschieden sind, mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen anzugeben.

§ 42 a

(1) Der Jahresabschluß ist unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts durch einen oder mehrere Abschlußprüfer zu prüfen, sofern die Gesellschaft nicht nach § 42 b von der Prüfungspflicht befreit ist. Die Vorschriften des Handelsge-

setzbuchs im Dritten Abschnitt des Dritten Buchs über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch Abschlußprüfer sind anzuwenden. Weitergehende Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses bleiben unberührt.

(2) Die Abschlußprüfer werden von den Gesellschaftern gewählt. Sie sollen jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahrs gewählt werden, auf das sich ihre Prüfungstätigkeit erstreckt.

(3) Die Anträge nach § 276 Abs. 2 und 3 des Handelsgesetzbuchs können auch von jedem Gesellschafter und von dem Aufsichtsrat gestellt werden.

(4) Kündigen die Abschlußprüfer den Prüfungsauftrag (§ 276 Abs. 5 des Handelsgesetzbuchs), so haben die Geschäftsführer die Kündigung unverzüglich den Gesellschaftern und dem Aufsichtsrat mitzuteilen.

§ 42 b

(1) Eine Gesellschaft ist von der Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses nach § 42 a befreit, wenn auf sie am Abschlußstichtag und am vorhergehenden Abschlußstichtag mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen:

1. Die Bilanzsumme einer auf den Abschlußstichtag aufgestellten Jahresbilanz übersteigt nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 239 Abs. 4 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs) nicht zwei Millionen achthundertfünfzigtausend Deutsche Mark.
2. Die Umsatzerlöse der Gesellschaft in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag übersteigen nicht fünf Millionen siebenhunderttausend Deutsche Mark.
3. Die Gesellschaft hat in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag durchschnittlich nicht mehr als fünfzig Arbeitnehmer beschäftigt. Auf die Ermittlung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer ist § 271 Abs. 1 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs anzuwenden.

(2) Außer in den Fällen des Absatzes 1 ist eine Gesellschaft von der Prüfungspflicht befreit, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 nur am Abschlußstichtag oder nur am vorhergehenden Abschlußstichtag erfüllt sind und die Gesellschaft am vorhergehenden Abschlußstichtag von der Prüfungspflicht befreit war. Im Falle der Verschmelzung, Umwandlung oder Neugründung ist die Gesellschaft von der Pflicht zur Prüfung des ersten Jahresabschlusses befreit, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 am ersten Abschlußstichtag nach der Verschmelzung, Umwandlung oder Neugründung vorliegen.

§ 42 c

(1) Hat die Gesellschaft einen Aufsichtsrat, so haben die Geschäftsführer diesem den Jahresabschluß und den Lagebericht unverzüglich nach der Aufstellung vorzulegen. Ist der Jahresabschluß durch Abschlußprüfer zu prüfen, so ist er zusammen mit dem Lagebericht und dem Prüfungsbericht der Abschlußprüfer unverzüglich nach dessen Eingang dem Aufsichtsrat vorzulegen.

(2) Der Aufsichtsrat hat den Jahresabschluß, den Lagebericht und den Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses zu prüfen. Er hat über das Ergebnis seiner Prüfung innerhalb eines Monats, nachdem ihm die Vorlagen zugegangen sind, schriftlich zu berichten.

(3) Jedes Aufsichtsratsmitglied hat das Recht, von den Vorlagen Kenntnis zu nehmen. Die Vorlagen sind auch jedem Aufsichtsratsmitglied auf Verlangen auszuhändigen, soweit der Aufsichtsrat nichts anderes beschlossen hat.

§ 42 d

(1) Die Geschäftsführer haben den Jahresabschluß und den Lagebericht unverzüglich nach der Aufstellung den Gesellschaftern zum Zwecke der Feststellung des Jahresabschlusses vorzulegen. Ist der Jahresabschluß durch Abschlußprüfer geprüft worden, so haben die Geschäftsführer ihn zusammen mit dem Lagebericht und dem Prüfungsbericht der Abschlußprüfer unverzüglich nach Eingang des Prüfungsberichts vorzulegen. Hat die Gesellschaft einen Aufsichtsrat, so ist dessen Bericht über das Ergebnis seiner Prüfung ebenfalls unverzüglich vorzulegen.

(2) Jeder Gesellschafter hat das Recht, von den Vorlagen Kenntnis zu nehmen. Die Vorlagen sind auch jedem Gesellschafter auf Verlangen auszuhändigen. Die Geschäftsführer dürfen einem Gesellschafter die Kenntnisnahme oder die Aushändigung des Prüfungsberichts der Abschlußprüfer oder des Berichts des Aufsichtsrats verweigern, wenn zu besorgen ist, daß der Gesellschafter diese Unterlagen zu gesellschaftsfremden Zwecken verwenden und dadurch der Gesellschaft oder einem verbundenen Unternehmen einen nicht unerheblichen Nachteil zufügen wird, und wenn die Gesellschafter beschlossen haben, daß die Kenntnisnahme oder die Aushändigung aus diesem Grund verweigert werden soll. Von diesen Vorschriften kann im Gesellschaftsvertrag nicht abgewichen werden.

(3) Die Geschäftsführer haben unverzüglich nach der Vorlage der in Absatz 1 bezeichneten Unterlagen einen Beschluß der Gesellschafter über die Feststellung des Jahresabschlusses und über die Verwendung des Ergebnisses herbeizuführen.

§ 42 e

(1) Die Gesellschafter haben spätestens bis zum Ablauf der ersten acht Monate und in den Fällen des § 41 Abs. 2 Satz 2 bis zum Ablauf der ersten elf Monate des Geschäftsjahrs über die Feststellung des Jahresabschlusses und über die Ergebnisverwendung zu beschließen. Der Gesellschaftsvertrag kann die Frist nicht verlängern.

(2) Auf die Feststellung des Jahresabschlusses sind die für seine Aufstellung geltenden Vorschriften anzuwenden.

(3) Haben Abschlußprüfer den Jahresabschluß geprüft, so haben sie auf Verlangen eines Gesellschafters an den Verhandlungen über die Feststellung des Jahresabschlusses teilzunehmen.

(4) Ist der Jahresabschluß nach § 42 a Abs. 1 dieses Gesetzes oder nach § 275 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs zu prüfen, so werden vorher gefaßte Beschlüsse über die Feststellung des Jahresabschlusses und über die Verwendung des Ergebnisses erst wirksam, wenn auf Grund der Prüfung ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt worden ist.

§ 42 f

(1) Ist der Jahresabschluß nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften durch Abschlußprüfer zu prüfen, so haben die Geschäftsführer die Bilanz und den Anhang unverzüglich nach deren Feststellung, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Bilanzstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs, zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft einzureichen. Soweit sich der Vorschlag und die Verwendung des Ergebnisses nicht aus dem eingereichten Jahresabschluß ergeben, sind auch der Vorschlag und der Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses in einer nach § 258 des Handelsgesetzbuchs vorgeschriebenen Form einzureichen. Werden zur Wahrung der Frist nach Satz 1 die Bilanz und der Anhang eingereicht, bevor ein Beschluß über die Feststellung oder ein Vorschlag und Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses vorliegen, so sind der Vorschlag und die Beschlüsse nach der Beschlußfassung unverzüglich einzureichen. Wird der Jahresabschluß bei nachträglicher Feststellung geändert, so ist auch die Änderung nach Satz 1 einzureichen. Die Geschäftsführer haben unverzüglich nach der Einreichung der in Satz 1 bezeichneten Unterlagen im Bundesanzeiger bekanntzumachen, bei welchem Handelsregister und unter welcher Nummer diese Unterlagen eingereicht worden sind.

(2) Ist der Jahresabschluß auf Grund gesetzlicher Vorschriften durch Abschlußprüfer zu prüfen, so haben die Geschäftsführer den Jahresabschluß unverzüglich nach seiner Feststellung, jedoch spätestens vor Ablauf des neunten Monats des dem Bilanzstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs, mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung, den Lagebericht sowie den Vorschlag und den Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses, soweit diese sich nicht aus dem Jahresabschluß ergeben, in einer nach § 258 des Handelsgesetzbuchs vorgeschriebenen Form zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft einzureichen; Absatz 1 Satz 5 ist anzuwenden. Werden zur Wahrung der Frist nach Satz 1 der Jahresabschluß und der Lagebericht eingereicht, bevor ein Beschluß über die Feststellung oder ein Vorschlag und Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses oder ein Bestätigungsvermerk oder ein Vermerk über dessen Versagung vorliegen, so sind der Vorschlag und die Beschlüsse nach der Beschlußfassung und der Vermerk nach der Erteilung unverzüglich einzureichen; wird der Jahresabschluß bei nachträglicher Prüfung oder Feststellung geändert, so ist auch die Änderung nach Satz 1 einzureichen.

(3) Große prüfungspflichtige Unternehmen (§ 236 Abs. 2 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs) haben die in Absatz 2 bezeichneten Unterlagen abweichend von Absatz 2 im Bundesanzeiger bekanntzumachen und die Bekanntmachung unter Beifügung der bezeichneten Unterlagen zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft einzureichen. Für die Wahrung der Frist nach Absatz 2 Satz 1 ist der Zeitpunkt der Einreichung der bekanntzumachenden Unterlagen beim Bundesanzeiger zum Zwecke der Bekanntmachung maßgebend.

(4) Auf Gesetz oder Gesellschaftsvertrag beruhende Pflichten der Gesellschaft, den Jahresabschluß oder den Lagebericht in anderer Weise bekanntzumachen, einzureichen oder Personen zugänglich zu machen, bleiben unberührt.

(5) Befinden sich alle Geschäftsanteile einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung in der Hand einer Konzernleitung oder Teilkonzernleitung mit Sitz im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, so braucht die Gesellschaft den Jahresabschluß und den Lagebericht nicht zum Handelsregister einzureichen und nicht im Bundesanzeiger bekanntzumachen, wenn

1. die Gesellschaft in einen auf den Stichtag ihres Jahresabschlusses von der Konzernleitung oder Teilkonzernleitung aufgestellten Konzernabschluß oder Teilkonzernabschluß, der den Vorschriften des Aktiengesetzes entspricht oder mit einem nach diesen Vorschriften aufgestellten Abschluß vergleichbar ist, einbezogen und hierauf in dem befreienden Abschluß hingewiesen worden ist,

2. der befreiende Abschluß von der einbezogenen Gesellschaft nach Absatz 2 in deutscher Sprache offengelegt worden ist und

3. die Konzernleitung oder Teilkonzernleitung durch eine zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft eingereichte Erklärung die gesamtschuldnerische Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernommen hat. Die Erklärung muß sich auf alle vor ihrer Einreichung begründeten sowie auf alle weiteren Verbindlichkeiten der Gesellschaft beziehen, die bis zum Ende des Geschäftsjahrs begründet werden, in dem die Erklärung zurückgenommen wird. § 322 Abs. 2 bis 4 des Aktiengesetzes ist entsprechend anzuwenden. Die Erklärung und ihre Rücknahme bedürfen der notariellen Beurkundung.

§ 42 g

(1) Ein festgestellter Jahresabschluß ist unbeschadet der Nichtigkeit wegen schwerwiegender Mängel bei der Beschlußfassung über seine Feststellung sowie einer gerichtlichen Nichtigerklärung auf eine Anfechtungsklage nichtig, wenn

1. er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des § 237 Abs. 2 des Han-

delsgesetzbuchs nicht oder nur teilweise vermittelt und es sich um eine wesentliche Beeinträchtigung der Darstellung handelt, sofern diese nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften zulässig ist,

2. er nicht nach § 42a Abs. 1 Satz 1 dieses Gesetzes oder nach § 275 Abs. 3 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs geprüft worden ist, obwohl die Gesellschaft nicht nach § 42b von der Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses befreit ist,

3. er im Falle des Bestehens einer gesetzlichen Prüfungspflicht von Personen geprüft worden ist, die nach § 277 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs oder nach Artikel 25 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuche nicht Abschlußprüfer sein können, oder

4. bei seiner Feststellung Bestimmungen des Gesetzes oder des Gesellschaftsvertrags über die Einstellung von Beträgen in Kapital- oder Gewinnrücklagen oder über die Entnahme von Beträgen aus Kapital- oder Gewinnrücklagen verletzt worden sind.

(2) Die Nichtigkeit nach Absatz 1 Nr. 1, 3 und 4 kann nicht mehr geltend gemacht werden, wenn seit der Bekanntmachung des Jahresabschlusses oder des Hinweises im Bundesanzeiger auf die Einreichung beim Handelsregister in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 3 und 4 sechs Monate, in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 drei Jahre verstrichen sind. Ist bei Ablauf der Frist eine Klage auf Feststellung der Nichtigkeit des Jahresabschlusses rechtshängig, so verlängert sich die Frist, bis über die Klage rechtskräftig entschieden ist oder sie sich auf andere Weise endgültig erledigt hat.

§ 42h

Der Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses kann unbeschadet anderer Anfechtungsgründe angefochten werden, wenn die Gesellschafter aus dem Jahresüberschuß Beträge in Gewinnrücklagen oder in einen Gewinnvortrag einstellen, die nicht nach Gesetz oder Gesellschaftsvertrag von der Verteilung unter die Gesellschafter ausgeschlossen sind, obwohl die Einstellung bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht notwendig ist, um die Lebens- und Widerstandsfähigkeit der Gesellschaft für einen hinsichtlich der wirtschaftlichen und finanziellen Notwendigkeiten übersehbaren Zeitraum zu sichern, und dadurch unter die Gesellschafter kein Gewinn in Höhe von mindestens vier vom Hundert des um noch nicht eingeforderte Einlagen verminderten gezeichneten Kapitals verteilt werden kann.'

6. In § 46 Nr. 1 werden die Worte „Verteilung des aus derselben sich ergebenden Reingewinns" durch die Worte „Verwendung des Ergebnisses" ersetzt.

7. § 71 wird wie folgt geändert:

   a) Absatz 1 wird durch folgende Absätze 1 bis 3 ersetzt:

   „(1) Die Liquidatoren haben sofort bei Beginn der Liquidation eine Bilanz (Eröffnungsbilanz) und einen die Eröffnungsbilanz erläuternden Bericht sowie für den Schluß jeden Jahres einen Jahresabschluß und einen Lagebericht aufzustellen.

   (2) Auf die Eröffnungsbilanz, den erläuternden Bericht, den Jahresabschluß und den Lagebericht ist § 42 anzuwenden. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind jedoch wie Umlaufvermögen zu bewerten, soweit ihre Veräußerung innerhalb eines übersehbaren Zeitraums beabsichtigt ist oder diese Wirtschaftsgüter nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen.

   (3) Die §§ 42a und 42b über die Prüfung des Jahresabschlusses sind entsprechend anzuwenden. Das Gericht kann jedoch von der Prüfung der Eröffnungsbilanz, des Berichts und des Jahresabschlusses sowie des Lageberichts befreien, wenn die Verhältnisse der Gesellschaft so überschaubar sind, daß eine Prüfung im Interesse der Gläubiger und der Gesellschafter nicht geboten erscheint. Gegen die Entscheidung ist die sofortige Beschwerde zulässig."

   b) Absätze 2 und 3 werden Absätze 4 und 5.

   c) Im neuen Absatz 4 wird die Angabe „§§ 36, 37, 41 Abs. 1, § 43 Abs. 1, 2 und 4, § 49 Abs. 1 und 2, § 64" durch die Angabe „§§ 36, 37, 41 Abs. 1 und 2, §§ 42c bis 42f, 43 Abs. 1, 2 und 4, § 49 Abs. 1 und 2, § 64" ersetzt.

8. In § 79 Abs. 1 wird die Angabe „§§ 35a, 71 Abs. 3" durch die Angabe „§§ 35a, 42 Abs. 6, § 71 Abs. 5" ersetzt.

9. In § 82 Abs. 2 Nr. 2 wird der Punkt durch ein Komma ersetzt; es werden die Worte „wenn die Tat nicht in § 286 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs mit Strafe bedroht ist." angefügt.

Artikel 4

Änderung des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

Das Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4125-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 6 Nr. 4 des Gesetzes vom 29. Juli 1976 (BGBl. I S. 2034), wird wie folgt geändert:

1. § 7 wird wie folgt geändert:

   a) Nummer 2 wird aufgehoben.

   b) Die bisherige Nummer 3 wird Nummer 2 und erhält folgende Fassung:

   „2. die Bildung einer Ergebnisrücklage, welche zur Deckung eines aus der Bilanz sich ergebenden Verlustes zu dienen hat, sowie die Art dieser Bildung, insbesondere den Teil des Jahresüberschusses, welcher in

die Ergebnisrücklage einzustellen ist, und den Mindestbetrag der letzteren, bis zu dessen Erreichung die Einstellung zu erfolgen hat."

2. § 16 Abs. 2 Nr. 6 erhält folgende Fassung:

„6. Einführung oder Erweiterung der Beteiligung ausscheidender Genossen an der Ergebnisrücklage nach § 73 Abs. 3."

3. In § 19 Abs. 1 Satz 1 werden die Worte „Genehmigung der Bilanz" durch die Worte „Feststellung des Jahresabschlusses" ersetzt.

4. In § 20 werden die Worte „dem Reservefonds" durch die Worte „der Ergebnisrücklage" ersetzt.

5. § 21 a Abs. 2 erhält folgende Fassung:

„(2) Ist in der Bilanz der Genossenschaft für ein Geschäftsjahr ein Jahresfehlbetrag oder ein Verlustvortrag ausgewiesen, der ganz oder teilweise durch die Ergebnisrücklagen nach § 33a Abs. 2 Nr. 2, einen Jahresüberschuß und einen Gewinnvortrag nicht gedeckt ist, so dürfen in Höhe des nicht gedeckten Betrags Zinsen für dieses Geschäftsjahr nicht gezahlt werden."

6. § 33 erhält folgende Fassung:

„§ 33

(1) Der Vorstand hat dafür zu sorgen, daß die erforderlichen Bücher der Genossenschaft ordnungsgemäß geführt werden.

(2) Der Vorstand hat in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr den Jahresabschluß sowie den Lagebericht aufzustellen und unverzüglich dem Aufsichtsrat und mit dessen Bemerkungen der Generalversammlung vorzulegen.

(3) Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts sind, soweit in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist, die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs im Vierten Abschnitt des Ersten Buchs über Handelsbücher und im Ersten und Zweiten Abschnitt des Dritten Buchs über den Jahresabschluß und den Lagebericht sowie die Vorschriften von auf Grund des § 285 des Handelsgesetzbuchs erlassenen Rechtsverordnungen anzuwenden. Sonstige Vorschriften, die durch die Besonderheiten des Geschäftszweigs bedingt sind, bleiben unberührt."

7. Die §§ 33 a bis 33 d erhalten folgende Fassung:

,§ 33a

(1) An Stelle des gezeichneten Kapitals ist in der Bilanz der Betrag der Geschäftsguthaben der Genossen auszuweisen. Dabei ist der Betrag der Geschäftsguthaben der ausgeschiedenen Genossen gesondert anzugeben. Werden rückständige fällige Einzahlungen auf Geschäftsanteile in der Bilanz als Geschäftsguthaben ausgewiesen, so ist der entsprechende Betrag auf der Aktivseite unter der Bezeichnung „Rückständige fällige Einzahlungen auf Geschäftsanteile" einzustellen. Werden rückständige fällige Einzahlungen nicht als Geschäftsguthaben ausgewiesen, so ist ihr Betrag bei dem Posten „Geschäftsguthaben" zu vermerken. In beiden Fällen ist der Betrag mit dem Nennwert anzusetzen.

(2) Der Posten „Ergebnisrücklagen" auf der Passivseite der Bilanz ist wie folgt aufzugliedern:

1. Ergebnisrücklage nach § 7 Nr. 2;
2. andere Ergebnisrücklagen; die Ergebnisrücklage nach § 73 Abs. 3 und die Beträge, die aus dieser Ergebnisrücklage an ausgeschiedene Genossen auszuzahlen sind, müssen vermerkt werden.

(3) Bei den Ergebnisrücklagen sind gesondert aufzuführen:

1. die Beträge, welche die Generalversammlung aus dem Bilanzgewinn des Vorjahrs eingestellt hat;
2. die Beträge, die aus dem Jahresüberschuß des Geschäftsjahrs eingestellt werden;
3. die Beträge, die für das Geschäftsjahr entnommen werden.

§ 33 b

(1) Im Anhang sind auch Angaben zu machen über die Zahl der im Laufe des Geschäftsjahrs eingetretenen oder ausgeschiedenen sowie die Zahl der am Schluß des Geschäftsjahrs der Genossenschaft angehörenden Genossen. Ferner sind der Gesamtbetrag, um welchen in diesem Jahre die Geschäftsguthaben sowie die Haftsummen der Genossen sich vermehrt oder vermindert haben, und der Betrag der Haftsummen anzugeben, für welche am Jahresschluß alle Genossen zusammen aufzukommen haben.

(2) Im Anhang sind ferner anzugeben:

1. Name und Anschrift des Prüfungsverbandes, dem die Genossenschaft angehört;
2. alle Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats, auch wenn sie im Geschäftsjahr oder später ausgeschieden sind, mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen; ein etwaiger Vorsitzender des Aufsichtsrats ist als solcher zu bezeichnen.

(3) An Stelle der in § 271 Abs. 1 Nr. 4, § 272 Abs. 1 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs vorgeschriebenen Angaben über die an Mitglieder von Organen geleisteten Vorschüsse, Kredite und Bezüge sind lediglich die Forderungen anzugeben, die der Genossenschaft gegen Mitglieder des Vorstands oder Aufsichtsrats zustehen. Die Beträge dieser Forderungen können für jedes Organ in einer Summe zusammengefaßt werden.

§ 33 c

(1) Der Vorstand hat unverzüglich nach der Generalversammlung über den Jahresabschluß den festgestellten Jahresabschluß, den Lagebericht

und den Bericht des Aufsichtsrats zum Genossenschaftsregister des Sitzes der Genossenschaft einzureichen. Ist die Erteilung eines Bestätigungsvermerks nach § 58 Abs. 2 vorgeschrieben, so ist dieser mit dem Jahresabschluß einzureichen; hat der Prüfungsverband die Bestätigung des Jahresabschlusses versagt, so muß dies auf dem eingereichten Jahresabschluß vermerkt und der Vermerk vom Prüfungsverband unterschrieben sein. Ist die Prüfung des Jahresabschlusses im Zeitpunkt der Einreichung der Unterlagen nach Satz 1 nicht abgeschlossen, so ist der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung unverzüglich nach Abschluß der Prüfung einzureichen. Wird der Jahresabschluß oder der Lagebericht nach der Einreichung geändert, so ist auch die geänderte Fassung einzureichen.

(2) Der Vorstand einer Genossenschaft, die nach § 53 Abs. 1 Satz 2 jährlich zu prüfen ist, hat ferner unverzüglich nach der Generalversammlung über den Jahresabschluß den festgestellten Jahresabschluß mit dem Bestätigungsvermerk in den für die Bekanntmachungen der Genossenschaft bestimmten Blättern bekanntzumachen und die Bekanntmachung zu dem Genossenschaftsregister des Sitzes der Genossenschaft einzureichen. Ist die Prüfung des Jahresabschlusses im Zeitpunkt der Generalversammlung nicht abgeschlossen, so hat die Bekanntmachung nach Satz 1 unverzüglich nach dem Abschluß der Prüfung zu erfolgen. § 283 des Handelsgesetzbuchs über Form und Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichts ist entsprechend anzuwenden. Das Gericht kann, falls nicht nach den besonderen Umständen des Falles die Bekanntmachung geboten erscheint, den Vorstand auf seinen Antrag von der Verpflichtung zur Bekanntmachung befreien, sofern glaubhaft gemacht wird, daß die Kosten der Bekanntmachung in offenbarem Mißverhältnis zu der Vermögenslage der Genossenschaft stehen würden.

(3) § 284 des Handelsgesetzbuches über die Prüfungspflicht des Registergerichts ist entsprechend anzuwenden.

§ 33 d

(1) Ein festgestellter Jahresabschluß ist unbeschadet der Nichtigkeit wegen schwerwiegender Mängel bei der Beschlußfassung über seine Feststellung sowie einer gerichtlichen Nichtigerklärung auf eine Anfechtungsklage nur nichtig, wenn

1. er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des § 237 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs nicht oder nur teilweise vermittelt und es sich um eine wesentliche Beeinträchtigung der Darstellung handelt, sofern diese nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften zulässig ist,
2. er nicht nach § 53 Abs. 2 Satz 1 dieses Gesetzes in Verbindung mit § 275 Abs. 3 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs geprüft worden ist oder
3. bei seiner Feststellung Bestimmungen des Gesetzes oder des Statuts über die Einstellung von Beträgen in Ergebnisrücklagen oder über die Entnahme von Beträgen aus Ergebnisrücklagen verletzt worden sind.

(2) Die Nichtigkeit nach Absatz 1 Nr. 1 und 3 kann nicht mehr geltend gemacht werden, wenn seit der Einreichung des Jahresabschlusses in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 3 sechs Monate, in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 drei Jahre verstrichen sind. Ist bei Ablauf der Frist eine Klage auf Feststellung der Nichtigkeit des Jahresabschlusses rechtshängig, so verlängert sich die Frist, bis über die Klage rechtskräftig entschieden ist oder sie sich auf andere Weise endgültig erledigt hat.'

8. Die §§ 33 e bis 33 h werden aufgehoben.
9. § 33 i wird § 33 e. In § 33 e wird das Wort „Reservefonds" durch das Wort „Ergebnisrücklagen" ersetzt.
10. § 38 Abs. 1 Satz 3 erhält folgende Fassung:

„Der Aufsichtsrat hat den Jahresabschluß, den Lagebericht und den Vorschlag für die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Deckung des Jahresfehlbetrags zu prüfen; über das Ergebnis der Prüfung hat er der Generalversammlung vor der Feststellung des Jahresabschlusses zu berichten."

11. § 43 Abs. 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Die Genossen üben ihre Rechte in den Angelegenheiten der Genossenschaft in der Generalversammlung aus, soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt."

12. § 48 erhält folgende Fassung:

„§ 48

(1) Die Generalversammlung stellt den Jahresabschluß fest. Sie beschließt über die Verwendung des Gewinns oder die Deckung eines Verlusts sowie über die Entlastung des Vorstands und des Aufsichtsrats. Die Generalversammlung hat in den ersten sechs Monaten des Geschäftsjahrs stattzufinden.

(2) Auf die Feststellung des Jahresabschlusses sind die für seine Aufstellung geltenden Vorschriften anzuwenden.

(3) Wird der Jahresabschluß bei der Feststellung geändert und ist die Prüfung nach § 53 Abs. 2 Satz 1 bereits abgeschlossen, so haben die Prüfer den Jahresabschluß erneut zu prüfen, soweit es die Änderung erfordert. Über das Ergebnis der Prüfung ist nach § 58 zu berichten; der Bestätigungsvermerk ist entsprechend zu ergänzen. Vor der erneuten Prüfung gefaßte Beschlüsse über die Feststellung des Jahresabschlusses und über die Gewinnverwendung werden erst wirksam, wenn auf Grund der erneuten Prüfung ein hinsichtlich der Änderung uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt worden ist.

(4) Der Jahresabschluß, der Lagebericht sowie der Bericht des Aufsichtsrats sollen mindestens eine Woche vor der Versammlung in dem Geschäftsraum der Genossenschaft oder an einer an-

deren durch den Vorstand bekanntzumachenden geeigneten Stelle zur Einsicht der Genossen ausgelegt oder ihnen sonst zur Kenntnis gebracht werden. Jeder Genosse ist berechtigt, auf seine Kosten eine Abschrift des Jahresabschlusses, des Lageberichts und des Berichts des Aufsichtsrats zu verlangen."

13. § 53 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 2 erhält folgende Fassung:

„Bei Genossenschaften, deren Bilanzsumme zwei Millionen Deutsche Mark übersteigt, muß die Prüfung in jedem Geschäftsjahr stattfinden."

b) Absatz 2 erhält folgende Fassung:

„(2) Im Rahmen der Prüfung nach Absatz 1 ist der Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts zu prüfen. § 275 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs ist anzuwenden."

14. § 54 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird aufgehoben.

b) Absatz 1 wird einziger Absatz.

15. § 54 a Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) Satz 2 erhält folgende Fassung:

„Das Gericht hat eine Frist zu bestimmen, innerhalb derer die Genossenschaft die Mitgliedschaft bei einem Verband zu erwerben hat."

b) Satz 3 wird aufgehoben.

16. § 55 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 erhält folgende Fassung:

„(2) Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats, Angestellte und Mitglieder der zu prüfenden Genossenschaft dürfen die Genossenschaft nicht prüfen."

b) Nach Absatz 2 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Der Verband kann sich eines von ihm nicht angestellten Prüfers bedienen, wenn hierfür im Einzelfall ein wichtiger Grund vorliegt. Der Verband darf jedoch nur einen anderen Prüfungsverband, einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit der Prüfung beauftragen."

17. § 56 erhält folgende Fassung:

„§ 56

(1) Das Prüfungsrecht des Verbandes ruht, wenn ein Mitglied seines Vorstands oder ein besonderer Vertreter des Verbandes (§ 30 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) Mitglied des Vorstands oder des Aufsichtsrats, Liquidator oder Angestellter der zu prüfenden Genossenschaft ist oder in der Zeit, auf die sich die Prüfung erstreckt, oder in den vorangegangenen beiden Geschäftsjahren gewesen ist.

(2) Ruht das Prüfungsrecht des Verbandes, so hat der Spitzenverband, dem der Verband angehört, auf Antrag des Vorstands der Genossenschaft einen anderen Prüfungsverband, einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Prüfer zu bestellen. Bestellt der Spitzenverband keinen Prüfer oder gehört der Verband keinem Spitzenverband an, so hat das Gericht (§ 10) auf Antrag des Vorstands der Genossenschaft einen Prüfer im Sinne des Satzes 1 zu bestellen. Der Vorstand ist verpflichtet, die Anträge unverzüglich zu stellen.

(3) Die Rechte und Pflichten des nach Absatz 2 bestellten Prüfers bestimmen sich nach den für den Verband geltenden Vorschriften dieses Gesetzes. Der Prüfer hat dem Verband eine Abschrift seines Prüfungsberichts vorzulegen."

18. § 58 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Der Verband hat über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Soweit der Prüfungsbericht den Jahresabschluß und den Lagebericht betrifft, ist § 279 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs entsprechend anzuwenden."

b) Folgender neuer Absatz 2 wird eingefügt:

„(2) Auf Genossenschaften, die nach § 53 Abs. 1 Satz 2 in jedem Geschäftsjahr zu prüfen sind, ist § 280 des Handelsgesetzbuchs über den Bestätigungsvermerk entsprechend anzuwenden."

c) Der bisherige Absatz 2 wird Absatz 3 und erhält folgende Fassung:

„(3) Der Prüfungsbericht ist vom Verband zu unterzeichnen und dem Vorstand der Genossenschaft unter gleichzeitiger Benachrichtigung des Vorsitzenden des Aufsichtsrats vorzulegen. Jedes Mitglied des Aufsichtsrats ist berechtigt, den Prüfungsbericht einzusehen."

d) Der bisherige Absatz 3 wird Absatz 4. In Satz 1 wird das Wort „Berichts" durch das Wort „Prüfungsberichts" ersetzt.

19. § 63 b Abs. 2 Satz 2 und 3 erhält folgende Fassung:

„Ob diese Voraussetzungen vorliegen, entscheidet im Zweifelsfall die für die Verleihung des Prüfungsrechts zuständige oberste Landesbehörde (§ 63). Sie kann Ausnahmen von der Vorschrift des Satzes 1 zulassen, wenn ein wichtiger Grund vorliegt."

20. § 63 f wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 3 wird die Angabe „§ 60 a" durch die Angabe „§ 63 e" ersetzt.

b) Absatz 3 erhält folgende Fassung:

„(3) Die Vorstände beider Verbände haben gemeinschaftlich den für die Verleihung des Prüfungsrechts zuständigen obersten Landesbehörden (§ 63) die Eintragung unverzüglich mitzuteilen."

21. § 63 i Abs. 2 Satz 2 erhält folgende Fassung:

    „Im übrigen sind die §§ 63 e bis 63 h mit der Maßgabe anwendbar, daß in § 63 f Abs. 2 und § 63 h Abs. 1 Satz 1 an die Stelle der Eintragung der Verschmelzung in das Vereinsregister des Sitzes des aufgelösten Verbandes die Eintragung in das Vereinsregister des Sitzes des übernehmenden Verbandes tritt."

22. § 73 wird wie folgt geändert:

    a) In Absatz 2 Satz 2 werden die Worte „an den Reservefonds" durch die Worte „auf die Ergebnisrücklagen" ersetzt.

    b) In Absatz 2 Satz 3 werden die Worte „des Reservefonds" durch die Worte „der Ergebnisrücklagen" ersetzt.

    c) Absatz 3 Satz 1 erhält folgende Fassung:

       „Das Statut kann Genossen, die ihren Geschäftsanteil voll eingezahlt haben, für den Fall des Ausscheidens einen Anspruch auf Auszahlung eines Anteils an einer zu diesem Zweck aus dem Jahresüberschuß zu bildenden Ergebnisrücklage einräumen."

23. In § 74 werden die Worte „den anderen Reservefonds" durch die Worte „der Ergebnisrücklage nach § 73 Abs. 3" ersetzt.

24. In § 88a Abs. 1 wird die Angabe „(§ 7 Nr. 2)" durch die Angabe „(§ 7 Nr. 1)" ersetzt.

25. In § 89 Satz 1 wird die Angabe „48 Abs. 2" durch die Angabe „48 Abs. 4" ersetzt.

26. In § 91 Abs. 1 Satz 3 werden jeweils die Worte „der letzten Jahresbilanz" durch die Worte „dem letzten Jahresabschluß" ersetzt.

27. In § 93 g wird die Angabe „§ 33 c Nr. 1 und 2" durch die Angabe „§ 260 Abs. 1, § 262 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

28. In § 95 Abs. 1 werden die Worte „der Bilanz" durch die Worte „des Jahresabschlusses" ersetzt.

29. In § 99 Abs. 1 Satz 2 werden die Worte „der Jahresbilanz" durch die Worte „des Jahresabschlusses" ersetzt.

30. In § 108 a Abs. 1 wird die Angabe „(§ 7 Nr. 2)" durch die Angabe „(§ 7 Nr. 1)" ersetzt.

31. In § 147 Abs. 2 Nr. 1 werden die Worte „wenn die Tat nicht in § 286 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs mit Strafe bedroht ist," angefügt.

32. In § 148 Abs. 1 Nr. 1 werden die Angabe „§ 33 i" durch die Angabe „§ 33 e" und das Wort „Reservefonds" durch das Wort „Ergebnisrücklagen" ersetzt.

33. In § 160 Abs. 1 Satz 2 wird die Angabe „§ 33 Abs. 2 bis 4" durch die Angabe „§ 33 Abs. 2, § 33 c Abs. 1 und 2" und die Angabe „§ 48 Abs. 2" durch die Angabe „§ 48 Abs. 4" ersetzt und nach der Angabe „§ 51 Abs. 4 und 5," die Angabe „§ 56 Abs. 2," eingefügt.

Artikel 5

Änderung des Gesetzes über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen

Das Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen vom 15. August 1969 (BGBl. I S. 1189, BGBl. 1970 I S. 1113), zuletzt geändert durch Artikel 128 des Gesetzes vom 2. März 1974 (BGBl. I S. 469), wird wie folgt geändert:

1. § 1 wird wie folgt geändert:

   a) In Absatz 2 Satz 3 wird die Angabe „§ 158 Abs. 1, 2 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§ 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

   b) Absatz 2 Satz 5 erhält folgende Fassung:

      „Auf die Ermittlung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer nach Absatz 1 Nr. 3 ist § 271 Abs. 1 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs anzuwenden."

2. In § 2 Abs. 3 Satz 4 wird die Angabe „§§ 146, 168 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§ 146 des Aktiengesetzes und § 281 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

3. § 3 wird wie folgt geändert:

   a) Absatz 1 Nr. 1 erhält folgende Fassung:

      „1. einer Personenhandelsgesellschaft, sofern diese nicht die Voraussetzungen des § 178 des Handelsgesetzbuchs erfüllt, oder des Einzelkaufmanns,"

   b) Absatz 1 Nr. 5 erhält folgende Fassung:

      „5. einer Körperschaft, Stiftung oder Anstalt des öffentlichen Rechts, die Kaufmann nach § 1 des Handelsgesetzbuchs sind oder als Kaufmann im Handelsregister eingetragen sind; auf Sparkassen, die einem Sparkassen- und Giroverband angehören, sind jedoch nur die §§ 1, 9 Abs. 1, § 10 anzuwenden."

   c) In Absatz 2 Satz 1 wird nach Nummer 1 eingefügt:

      „1a. Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit einer Gemeinde, eines Gemeindeverbandes oder eines Zweckverbandes,"

   d) Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 erhält folgende Fassung:

      „2. Verwertungsgesellschaften nach dem Gesetz über die Wahrnehmung von Urheberrechten und verwandten Schutzrechten vom 9. September 1965 (BGBl. I S. 1294), zuletzt geändert durch Artikel 287 Nr. 21 des Gesetzes vom 2. März 1974 (BGBl. I S. 469),"

   e) Absatz 2 Satz 2 erhält folgende Fassung:

      „Dieser Abschnitt gilt ferner nicht für die in § 2 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 des Gesetzes über das Kreditwesen genannten Unternehmen."

4. § 5 erhält folgende Fassung:

„§ 5

Aufstellung von Jahresabschluß und Lagebericht

(1) Die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens haben in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr einen Jahresabschluß sowie einen Lagebericht aufzustellen und Abschlußprüfern vorzulegen. Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleute sind zur Aufstellung eines Anhangs und eines Lageberichts nicht verpflichtet.

(2) Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts sind, soweit in Absatz 3 nichts anderes bestimmt ist, die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs im Vierten Abschnitt des Ersten Buchs über Handelsbücher und im Ersten und Zweiten Abschnitt des Dritten Buchs über den Jahresabschluß und den Lagebericht sowie die Vorschriften von auf Grund des § 285 des Handelsgesetzbuchs erlassenen Rechtsverordnungen anzuwenden. Sonstige Vorschriften, die durch die Besonderheiten des Geschäftszweigs bedingt sind, bleiben unberührt.

(3) Handelt es sich um das Unternehmen eines Einzelkaufmanns oder einer Personenhandelsgesellschaft, so dürfen das sonstige Vermögen des Einzelkaufmanns oder der Gesellschafter (Privatvermögen) nicht in die Bilanz und die auf das Privatvermögen entfallenden Aufwendungen und Erträge nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen werden.

(4) Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleute können die Gewinn- und Verlustrechnung nach den für ihr Unternehmen geltenden Bestimmungen aufstellen. Soll die Gewinn- und Verlustrechnung nicht nach § 9 zum Handelsregister eingereicht und bekanntgemacht werden, sind außerdem in einer Anlage zur Bilanz folgende Angaben zu machen:

1. die Umsatzerlöse im Sinne des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs,
2. die Erträge aus Beteiligungen,
3. die Löhne, Gehälter, sozialen Abgaben sowie Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung,
4. die Bewertungs- und Abschreibungsmethoden einschließlich wesentlicher Änderungen,
5. die Zahl der Beschäftigten.

(5) Auf Kreditinstitute sind die §§ 26, 26a des Gesetzes über das Kreditwesen, auf Versicherungsunternehmen die §§ 56, 56a Satz 3 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen sinngemäß anzuwenden."

5. § 6 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Der Jahresabschluß ist unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts durch einen oder mehrere Abschlußprüfer zu prüfen. Soweit in den Absätzen 2 bis 6 nichts anderes bestimmt ist, sind die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs im Dritten Abschnitt des Dritten Buches über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch Abschlußprüfer anzuwenden."

b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 erhält folgende Fassung:

„Die Abschlußprüfer werden bei bergrechtlichen Gewerkschaften und bei Personenhandelsgesellschaften, soweit nicht das Gesetz, die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag etwas anderes vorsehen, von den Gewerken oder den Gesellschaftern gewählt."

bb) In Satz 4 wird die Angabe „§ 163 Abs. 1 Satz 2 und 3" durch die Angabe „§ 163 Abs. 1 Satz 2" ersetzt.

c) Absatz 4 erhält folgende Fassung:

„(4) Die Anträge nach § 276 Abs. 2 und 3 des Handelsgesetzbuchs können auch von einem Aufsichtsrat gestellt werden. Bei einer bergrechtlichen Gewerkschaft können auch Gewerken die Anträge stellen, deren Anteile den zehnten Teil der Kuxe erreichen. Bei einer Personenhandelsgesellschaft können auch Gesellschafter die Anträge stellen. Unterliegt das Unternehmen einer staatlichen Aufsicht, so kann auch die Aufsichtsbehörde die Anträge stellen."

d) Absätze 5 bis 7 werden aufgehoben. Absätze 8 und 9 werden Absätze 5 und 6.

e) Der neue Absatz 5 erhält folgende Fassung:

„(5) Der Jahresabschluß ist nichtig, wenn er

1. ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des § 237 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs nicht oder nur teilweise vermittelt und es sich um eine wesentliche Beeinträchtigung der Darstellung handelt, sofern diese nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften zulässig ist,

2. nicht nach Absatz 1 Satz 1 oder nach § 275 Abs. 3 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs geprüft worden ist oder

3. von Personen geprüft worden ist, die nach § 277 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs oder nach Artikel 25 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuche nicht Abschlußprüfer sein können.

Die Nichtigkeit nach Nummer 1 und 3 kann nicht mehr geltend gemacht werden, wenn seit der Bekanntmachung des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger in den Fällen der Nummer 3 sechs Monate, in den Fällen der Nummer 1 drei Jahre verstrichen sind. § 256 Abs. 4 Satz 2 des Aktiengesetzes ist entsprechend anzuwenden."

f) Der neue Absatz 6 erhält folgende Fassung:

„(6) Unberührt bleiben die §§ 28, 29 des Gesetzes über das Kreditwesen über die Bestellung des Prüfers in besonderen Fällen und besondere Pflichten des Prüfers sowie die §§ 26, 28 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 2330–8, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 9 Nr. 2 des Bilanzrichtlinie-Gesetzes vom . . ., § 23 Abs. 1, 3 bis 6 der Verordnung zur Durchführung des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. November 1969 (BGBl. I S. 2141), zuletzt geändert durch Artikel 8 der Verordnung vom 18. April 1975 (BGBl. I S. 967), und § 23 Abs. 1, 3 bis 6 der Verordnung zur Durchführung des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes im Saarland in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Februar 1970 (Amtsblatt des Saarlandes S. 126) über die Prüfung der als gemeinnützig anerkannten Wohnungsunternehmen und der als Organ der staatlichen Wohnungspolitik anerkannten Unternehmen und Verbände."

6. In § 7 Satz 1 und 2 wird jeweils das Wort „Geschäftsbericht" durch das Wort „Lagebericht" ersetzt.

7. § 8 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 erhält folgende Fassung:

„(2) Auf die Feststellung des Jahresabschlusses sind die für seine Aufstellung geltenden Vorschriften anzuwenden."

b) In Absatz 4 werden die Worte „(die Jahresbilanz)" gestrichen.

8. § 9 erhält folgende Fassung:

„§ 9

Bekanntmachung und Einreichung von Jahresabschluß und Lagebericht zum Handelsregister

(1) Die gesetzlichen Vertreter haben den Jahresabschluß unverzüglich nach seiner Feststellung, jedoch spätestens vor Ablauf des neunten Monats des dem Bilanzstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs, mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung, den Lagebericht sowie den Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses, soweit diese sich nicht aus dem Jahresabschluß ergibt, in einer nach § 258 des Handelsgesetzbuchs vorgeschriebenen Form im Bundesanzeiger bekanntzumachen und die Bekanntmachung unter Beifügung der bezeichneten Unterlagen zum Handelsregister des Sitzes (der Hauptniederlassung) des Unternehmens einzureichen. Liegt ein Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses zum Zeitpunkt der Bekanntmachung nicht vor, so ist dieser unverzüglich nach der Beschlußfassung bekanntzumachen und einzureichen. Ist das Unternehmen nicht in das Handelsregister eingetragen, so sind die Unterlagen bei dem für den Sitz des Unternehmens zuständigen Registergericht einzureichen; die Vorschriften über die zum Handelsregister eingereichten Schriftstücke gelten für sie sinngemäß.

(2) Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleute brauchen die Gewinn- und Verlustrechnung, den Anhang, den Lagebericht und den Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses nicht einzureichen und bekanntzumachen, wenn sie in eine Anlage zur Bilanz die nach § 5 Abs. 4 erforderlichen Angaben aufnehmen.

(3) Für die Wahrung der Frist nach Absatz 1 ist der Zeitpunkt der Einreichung der bekanntzumachenden Unterlagen beim Bundesanzeiger zum Zwecke der Bekanntmachung maßgebend. Ist der Jahresabschluß nach Ablauf der ersten acht Monate des Geschäftsjahrs noch nicht festgestellt, so haben die gesetzlichen Vertreter den von ihnen aufgestellten und nach § 6 Abs. 1 geprüften Jahresabschluß innerhalb der nach Absatz 1 vorgeschriebenen Frist im Bundesanzeiger bekanntzumachen. Von dem bekanntgemachten Jahresabschluß ist bei der Aufstellung des Jahresabschlusses für das folgende Geschäftsjahr auszugehen, es sei denn, daß der Jahresabschluß bei der Feststellung geändert und nach Absatz 1 im Bundesanzeiger bekanntgemacht worden ist.

(4) Wird ein nach Absatz 1 bekanntgemachter Jahresabschluß bei der Feststellung geändert, so haben die gesetzlichen Vertreter den Jahresabschluß unverzüglich nach der Feststellung im Bundesanzeiger bekanntzumachen und die Bekanntmachung zum Handelsregister einzureichen.

(5) Auf Gesetz, Satzung oder Gesellschaftsvertrag beruhende Pflichten des Unternehmens, den Jahresabschluß oder den Lagebericht in anderer Weise bekanntzumachen, einzureichen oder Personen zugänglich zu machen, bleiben unberührt."

9. § 10 wird aufgehoben.

10. § 13 Abs. 2 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 2 wird die Angabe „§§ 151, 157 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§§ 239, 253 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

b) Satz 3 wird aufgehoben.

11. § 14 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 2 werden die Worte „und § 168" gestrichen. Nach dem Wort „und" wird die Angabe „§ 281 des Handelsgesetzbuchs" eingefügt.

b) In den Sätzen 4 und 5 wird jeweils die Angabe „§ 164 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§ 277 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

c) In Satz 5 wird die Angabe „§ 6 Abs. 3 bis 7, 9 dieses Gesetzes und § 164 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§ 6 Abs. 3, 4, 6 dieses Gesetzes und § 277 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

12. In § 15 Abs. 3 wird die Angabe „§ 178 Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 2 des Aktiengesetzes" durch die An-

gabe „§ 283 Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

13. § 16 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 wird das Wort „Geschäftsbericht" durch das Wort „Lagebericht" ersetzt und werden vor dem Wort „bekanntzumachen" die Worte „und andere Unterlagen" eingefügt.

b) Nummer 1 erhält folgende Fassung:

„1. die Kapitalgesellschaft in einen auf den Stichtag ihres Jahresabschlusses von der Konzernleitung oder Teilkonzernleitung aufgestellten Konzernabschluß oder Teilkonzernabschluß nach diesem Abschnitt oder einen diesen Vorschriften entsprechenden Abschluß einbezogen und hierauf in dem befreienden Abschluß hingewiesen worden ist,".

c) Es wird die folgende Nummer 2 eingefügt:

„2. der befreiende Abschluß von der einbezogenen Gesellschaft nach § 15 in deutscher Sprache offengelegt worden ist und".

d) Die bisherige Nummer 2 wird Nummer 3.

14. § 17 Abs. 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer als gesetzlicher Vertreter (§ 4 Abs. 1 Satz 1) eines Unternehmens, beim Einzelkaufmann als Inhaber oder dessen gesetzlicher Vertreter, in Aufklärungen oder Nachweisen, die nach § 2 Abs. 3 Satz 4 in Verbindung mit § 145 Abs. 2 und 3 des Aktiengesetzes einem Prüfer des Unternehmens zu geben sind, falsche Angaben macht oder die Verhältnisse des Unternehmens unrichtig wiedergibt oder verschleiert."

15. In § 19 Abs. 1 wird der Punkt durch ein Komma ersetzt; es werden die Worte „wenn die Tat nicht in § 288 des Handelsgesetzbuchs mit Strafe bedroht ist." angefügt.

16. In § 20 Abs. 1 werden die Worte „§ 10 Abs. 4 in Verbindung mit § 178 Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 2 des Aktiengesetzes oder für die Einhaltung des" und „des Jahresabschlusses," gestrichen. Ferner werden die Worte „§ 15 Abs. 3 in Verbindung mit § 178 Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 2 des Aktiengesetzes" durch die Worte „§ 15 Abs. 3 in Verbindung mit § 283 Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 2 und 3 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

17. In § 21 Satz 1 werden ersetzt:

a) die Worte „§ 6 Abs. 1 Satz 4, § 14 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit §§ 165, 336 Abs. 4 des Aktiengesetzes über die Pflichten gegenüber Abschlußprüfern und Konzernabschlußprüfern" durch die Worte „§ 14 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 336 Abs. 4 des Aktiengesetzes über die Pflichten gegenüber Konzernabschlußprüfern",

b) die Angabe „§ 6 Abs. 3 Satz 4, § 14 Abs. 1 Satz 5 in Verbindung mit § 163 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§ 14 Abs. 1 Satz 5 in Verbindung mit § 276 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs",

c) die Worte „§ 6 Abs. 5 Satz 2, § 14 Abs. 1 Satz 5 in Verbindung mit § 163 Abs. 3 Satz 3 des Aktiengesetzes über die Pflicht, den Antrag auf gerichtliche Bestellung von Abschlußprüfern oder Konzernabschlußprüfern" durch die Worte „§ 14 Abs. 1 Satz 5 in Verbindung mit § 276 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs über die Pflicht, den Antrag auf gerichtliche Bestellung von Konzernabschlußprüfern",

d) die Worte „§ 6 Abs. 7, § 14 Abs. 1 Satz 5 in Verbindung mit § 163 Abs. 5 Satz 7 bis 9 des Aktiengesetzes über die Vorlage des Berichts über das Ergebnis der bisherigen Prüfung und das Recht der Aufsichtsratsmitglieder auf Kenntnisnahme und Aushändigung" durch die Worte „§ 14 Abs. 1 Satz 5 in Verbindung mit § 163 Abs. 5 des Aktiengesetzes über die Vorlage des Berichts über das Ergebnis der bisherigen Prüfung und die Unterrichtung der Aufsichtsratsmitglieder".

Artikel 6

Änderung der Wirtschaftsprüferordnung

Die Wirtschaftsprüferordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. November 1975 (BGBl. I S. 2803) wird wie folgt geändert:

1. § 131 wird aufgehoben.

2. Nach § 130 wird folgender neuer Siebenter Teil des Gesetzes eingefügt:

„Siebenter Teil

Erleichterte Bestellung von vereidigten Buchprüfern, Steuerberatern und Rechtsanwälten zu Wirtschaftsprüfern

§ 131

Zulassung zur Prüfung

(1) Vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte können abweichend von den Vorschriften des Ersten und Zweiten Abschnittes des Zweiten Teils als Wirtschaftsprüfer bestellt werden, wenn sie die in § 131b vorgesehene Prüfung bestanden haben.

(2) Die Zulassung zur Prüfung ist zu erteilen, wenn der Bewerber

1. im Zeitpunkt der Antragstellung seit fünf Jahren, mindestens seit dem 1. Januar 1980, den Beruf eines vereidigten Buchprüfers, eines Steuerberaters, eines Steuerbevollmächtigten oder eines Rechtsanwalts hauptberuflich und selbständig in eigener Praxis ausgeübt hat und im Zeitpunkt der Antragstellung hauptberuflich und selbständig in eigener Praxis als vereidigter Buchprüfer, Steuerberater oder Rechtsanwalt tätig ist,

2. am 1. Januar 1983 seit drei Jahren und im Zeitpunkt der Antragstellung mindestens für eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder eine

Gesellschaft im Sinne des § 178 des Handelsgesetzbuchs in erheblichem Umfang selbständig in eigener Praxis geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen geleistet oder Prüfungen auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens durchgeführt hat, sofern diese Gesellschaft spätestens zu dem der Antragstellung vorausgehenden Abschlußstichtag mindestens zwei der drei Größenmerkmale des § 42b Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder des § 182 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs überschreitet oder zu erwarten ist, daß sie diese spätestens für das Geschäftsjahr 1985 voraussichtlich überschreiten wird, und

3. im Durchschnitt der Jahre 1980, 1981 und 1982 jährlich jeweils mindestens zehn vom Hundert seiner Bruttoeinnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit in eigener Praxis für Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder für Gesellschaften im Sinne des § 178 des Handelsgesetzbuchs bezogen hat; der Nachweis von mindestens fünf vom Hundert der Bruttoeinnahmen genügt, wenn diese Einnahmen aus Tätigkeiten für Gesellschaften bezogen worden sind, die die in Nummer 2 bezeichneten Voraussetzungen erfüllen.

Übt ein Bewerber seinen Beruf gemeinsam mit einer oder mehreren anderen Personen aus (Sozietät), so wird er nur zugelassen, wenn er bei den in Nummer 2 aufgeführten Tätigkeiten maßgeblich mitgewirkt hat. Für die Anwendung der Nummer 3 sind die Verhältnisse der Sozietät zugrunde zu legen; statt dessen kann der Bewerber auch die von ihm auf Grund seiner Tätigkeit im Rahmen der Sozietät erzielten Bruttoeinnahmen oder den auf ihn nach dem Gewinnverteilungsschlüssel der Sozietät entfallenden Anteil der Bruttoeinnahmen zugrunde legen; im letzteren Falle sind als anrechenbare Einnahmen nur diejenigen zu berücksichtigen, die auf Grund der Tätigkeit des Bewerbers im Rahmen der Sozietät erzielt worden sind.

(3) Der selbständigen Berufsausübung in eigener Praxis steht die Tätigkeit eines Bewerbers, der im Zeitpunkt der Antragstellung vereidigter Buchprüfer, Steuerberater oder Rechtsanwalt ist, als Mitglied des Vorstands, als Geschäftsführer oder als persönlich haftender Gesellschafter einer Buchprüfungsgesellschaft oder Steuerberatungsgesellschaft gleich. Dabei sind für die Anwendung des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 die Tätigkeit und der Umsatz der Gesellschaft zugrunde zu legen. In den Fällen des Satzes 1 werden jedoch nur solche Bewerber zugelassen, die bei den in Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 aufgeführten Tätigkeiten maßgeblich mitgewirkt haben.

(4) Der Antrag auf Zulassung zur Prüfung kann frühestens am 1. Januar 1983 und nur bis zum Ablauf des 31. Dezember 1986 gestellt werden. Hat der Bewerber nach dem 1. Januar 1984 die Prüfung als Wirtschaftsprüfer nicht bestanden oder aus einem von ihm nicht zu vertretenden Grund an der Prüfung nicht teilgenommen, so verlängert sich die in Satz 1 berechnete Frist um drei Jahre.

(5) Über die Zulassung zur Prüfung entscheidet die für die Wirtschaft zuständige oberste Landesbehörde, über die in § 131b Abs. 5, 6 vorgesehene Befreiung von der schriftlichen Prüfung und die in § 131b Abs. 2 Satz 3 vorgesehene Befreiung von Prüfungsgebieten der Prüfungsausschuß nach § 131b Abs. 4. Die in Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 genannten Voraussetzungen sind durch schriftliche, an Eides Statt abzugebende Versicherungen des Bewerbers und des Unternehmens, für das der Bewerber tätig geworden ist, glaubhaft zu machen.

(6) Die §§ 7, 10 und 11 sind entsprechend anzuwenden. § 14a ist mit der Maßgabe anzuwenden, daß die Gebühr für das Zulassungsverfahren 200 Deutsche Mark, für das Prüfungsverfahren 400 Deutsche Mark beträgt.

§ 131 a

Rechtsverordnung

Der Bundesminister für Wirtschaft wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung im Einvernehmen mit dem Bundesminister der Justiz und dem Bundesminister der Finanzen und mit Zustimmung des Bundesrates Bestimmungen zu erlassen über die Berufung der Mitglieder des Prüfungsausschusses sowie über die Einzelheiten der Prüfung und des Prüfungsverfahrens, insbesondere über die in § 14 bezeichneten Angelegenheiten.

§ 131 b

Prüfung

(1) Die Prüfung gliedert sich in eine schriftliche und eine mündliche Prüfung.

(2) Prüfungsgebiet ist das Wirtschaftliche Prüfungswesen (Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Gesellschaften im Sinne des § 178 des Handelsgesetzbuchs, des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts), ferner das Recht der Gesellschaft mit beschränkter Haftung und der Personenhandelsgesellschaften, die Buchführung und das Bilanzwesen und das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer. Die praktische Berufsarbeit des Wirtschaftsprüfers bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlußprüfungen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie Personenhandelsgesellschaften ist besonders zu berücksichtigen. Bei Bewerbern, die vereidigte Buchprüfer oder Steuerberater sind, entfällt auf Antrag die Prüfung auf dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens, bei Bewerbern, die Rechtsanwalt sind, die Prüfung auf dem Gebiet des Rechts der Gesellschaft mit beschränkter Haftung und der Personenhandelsgesellschaften.

(3) Die schriftliche Prüfung besteht aus je einer unter Aufsicht anzufertigenden Arbeit aus dem Gebiet des Wirtschaftlichen Prüfungswesens und aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens. Bei Bewerbern, bei denen die Prüfung auf dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens entfällt, besteht die schriftliche Prüfung nur aus einer Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet des Wirtschaftlichen Prüfungswesens. Für jede Aufsichtsar-

beit stehen dem Bewerber vier bis sechs Stunden zur Verfügung. Die Dauer der mündlicen Prüfung soll für den einzelnen Bewerber eine Stunde nicht überschreiten. Die Prüfung kann zweimal wiederholt werden.

(4) Die Prüfung wird vor dem nach § 12 Abs. 1 eingerichteten Prüfungsausschuß abgelegt. Der Ausschuß setzt sich zusammen aus
einem Vertreter der obersten Landesbehörde als Vorsitzender,
einem Vertreter der Wirtschaft,
zwei Wirtschaftsprüfern,
einem nach § 131 c Abs. 1 bestellten Wirtschaftsprüfer;
ist ein solcher noch nicht in den Prüfungsausschuß berufen worden, so tritt an seine Stelle ein weiterer, nicht nach § 131 c Abs. 1 bestellter Wirtschaftsprüfer.

(5) Auf Antrag eines zugelassenen Bewerbers wird die schriftliche Prüfung durch die Vorlage von Prüfungsberichten ersetzt, durch die der Bewerber nachweist, daß er vor dem 31. Dezember 1980 in mindestens fünf Fällen bei wenigstens drei verschiedenen Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 178 des Handelsgesetzbuchs, die die in § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 bezeichneten Voraussetzungen spätestens im Zeitpunkt der Antragstellung erfüllen, selbständig in eigener Praxis oder auf Grund einer Tätigkeit nach § 131 Abs. 3 den Jahresabschluß entsprechend den Grundsätzen der §§ 162, 166 und 167 des Aktiengesetzes in der vor dem 31. Dezember 1980 geltenden Fassung gegen Entgelt geprüft hat. Die Prüfungsberichte sind mit der Erklärung des Bewerbers vorzulegen, daß er diese selbständig angefertigt hat. Außerdem sind Zustimmungserklärungen des Auftraggebers und, wenn dieser nicht das Unternehmen ist, auf das sich der Prüfungsbericht bezieht, des geprüften Unternehmens der obersten Landesbehörde vorzulegen. Der Bewerber kann die Kennzeichnung des geprüften Gegenstandes in den Berichten beseitigen. Der Prüfungsausschuß kann die Vorlage weiterer Unterlagen verlangen.

(6) Auf Antrag wird die schriftliche Prüfung erlassen, wenn der Bewerber vor dem 1. Januar 1987 das 50. Lebensjahr vollendet und im Zeitpunkt der Antragstellung seit mindestens zehn Jahren hauptberuflich den Beruf eines vereidigten Buchprüfers, eines Steuerberaters, eines Steuerbevollmächtigten oder eines Rechtsanwalts ausübt.

§ 131 c

Bestellung von vereidigten Buchprüfern, Steuerberatern und Rechtsanwälten als Wirtschaftsprüfer

(1) Auf die Bestellung der Personen, die die Prüfung nach § 131 b bestanden haben, als Wirtschaftsprüfer findet der Dritte Abschnitt des Zweiten Teils mit der Maßgabe Anwendung, daß Prüfungen, die auf Grund des Aktiengesetzes, des Gesetzes über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen, des Gesetzes über das Kreditwesen und des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen von Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorzunehmen sind, nicht durchgeführt werden dürfen; dies gilt auch für Prüfungen nach § 42 a des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und § 181 des Handelsgesetzbuchs bei Gesellschaften, die bei Anwendung des § 1 des Gesetzes über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen zur Rechnungslegung nach diesem Gesetz verpflichtet wären, und für Prüfungen nach § 55 Abs. 3, § 56 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Die Beschränkung ist in die Bestellungsurkunde aufzunehmen; sie wird jedoch nicht in die Berufsbezeichnung aufgenommen.

(2) Ein nach Absatz 1 bestellter Wirtschaftsprüfer wird auf Antrag uneingeschränkt als Wirtschaftsprüfer bestellt, wenn er nach der Bestellung fünf Jahre als Wirtschaftsprüfer tätig gewesen ist.

§ 131 d

Anerkennung von Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften als Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften können als Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nach dem Fünften Abschnitt des Zweiten Teils auch anerkannt werden, wenn die Bestellung der Personen als Wirtschaftsprüfer, die nach § 28 Wirtschaftsprüfer sein müssen, nach § 131 c Abs. 1 beschränkt ist. § 131 c ist auf nach Satz 1 anerkannte Wirtschaftsprüfungsgesellschaften entsprechend anzuwenden."

3. Der bisherige Siebente Teil des Gesetzes wird Achter Teil, der bisherige Achte Teil wird Neunter Teil.

Artikel 7

Änderung des Gesetzes über das Kreditwesen

Das Gesetz über das Kreditwesen in der Fassung der Bekanntmachung vom 3. Mai 1976 (BGBl. I S. 1121), geändert durch Artikel 72 des Gesetzes vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341), wird wie folgt geändert:

1. In § 10 Abs. 2 Nr. 3 werden die Worte „dem in der Jahresbilanz nach § 33 d Abs. 1 B II 2 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gesondert ausgewiesenen Reservefonds" ersetzt durch die Worte „der in der Bilanz nach § 33 a Abs. 2 Nr. 2 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gesondert ausgewiesenen Ergebnisrücklage (§ 73 Abs. 3)".
2. Vor § 25 a wird die folgende Überschrift eingefügt:

   „5a. Besondere Vorschriften über die Rechnungslegung"

3. § 25 a erhält folgende Fassung:

„§ 25 a

Aufstellung und Veröffentlichung von Jahresabschluß und Lagebericht

(1) Auf Kreditinstitute, die nicht in der Rechtsform der Aktiengesellschaft, der Kommanditgesellschaft auf Aktien, der Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder der eingetragenen Genossenschaft betrieben werden und die keine Gesellschaften im Sinne des § 178 des Handelsgesetzbuchs und keine öffentlich-rechtlichen Sparkassen sind, ist der Erste Abschnitt des Gesetzes über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen vom 15. August 1969 (BGBl. I S. 1189, BGBl. 1970 I S. 1113), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), auch dann anzuwenden, wenn das Kreditinstitut die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 dieses Gesetzes nicht erfüllt. Kleinen Kreditinstituten von nur örtlicher Bedeutung kann das Bundesaufsichtsamt auf Antrag widerruflich gestatten, daß sie ihren Jahresabschluß und Lagebericht nur in der örtlichen Presse veröffentlichen. Die Sätze 1 und 2 sind auch auf im Geltungsbereich dieses Gesetzes unterhaltene Zweigstellen von ausländischen Unternehmen im Sinne des § 53 Abs. 1 Satz 1 anzuwenden.

(2) Auf die Jahresabschlüsse der Kreditinstitute sind § 186 Abs. 4, §§ 239, 240 Abs. 2, § 246 Abs. 4 Satz 2, §§ 253, 255 Abs. 2 bis 5, § 264 Abs. 2, § 271 Abs. 1 Nr. 2 des Handelsgesetzbuchs und § 42f Abs. 4 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung nicht anzuwenden. Unbeschadet einer weiteren Gliederung sind die Jahresabschlüsse nach besonderen Formblättern aufzustellen. § 238 Abs. 2 Nr. 1, § 256 Abs. 2, § 271 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 5 des Handelsgesetzbuchs brauchen nicht angewendet zu werden; dies gilt auch für § 241 Abs. 2 Satz 1, § 254 des Handelsgesetzbuchs, soweit abweichende Vorschriften bestehen."

4. § 26 wird wie folgt geändert:

   a) Die Überschrift erhält folgende Fassung:

   „Vorlage von Jahresabschluß, Lagebericht und Prüfungsberichten"

   b) Absatz 1 erhält folgende Fassung:

   „(1) Kreditinstitute haben in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr einen Jahresabschluß (§ 237 des Handelsgesetzbuchs) aufzustellen und den aufgestellten sowie später den festgestellten Jahresabschluß und den Lagebericht, soweit ein solcher erstattet wird, dem Bundesaufsichtsamt und der Deutschen Bundesbank jeweils unverzüglich einzureichen; der Jahresabschluß ist in einer Anlage zu erläutern. Sofern der Jahresabschluß nach § 27 zu prüfen ist, muß er mit dem Bestätigungsvermerk oder einem Vermerk über die Versagung der Bestätigung versehen sein. Der Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses (Prüfungsbericht) ist gleichfalls einzureichen; Kreditinstitute, die einem genossenschaftlichen Prüfungsverband angehören oder durch die Prüfungsstelle eines Sparkassen- und Giroverbandes geprüft werden, haben den Prüfungsbericht nur auf Anforderung einzureichen."

5. Die Überschrift vor § 26 a wird gestrichen.

6. § 26 a erhält folgende Fassung:

„§ 26 a

Wertansätze in der Bilanz und Erläuterung der Bewertung

(1) Kreditinstitute dürfen Forderungen und Wertpapiere des Umlaufvermögens mit einem niedrigeren als dem nach den §§ 262, 263 des Handelsgesetzbuchs vorgeschriebenen oder zugelassenen Wert ansetzen, soweit dies nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zur Sicherung gegen die besonderen Risiken des Geschäftszweigs der Kreditinstitute notwendig ist; § 269 des Handelsgesetzbuchs ist nicht anzuwenden.

(2) Kreditinstitute brauchen im Jahresabschluß die in § 259 Abs. 2 Satz 3, § 261 Abs. 2 Satz 3, § 263 Abs. 2 Satz 2, § 265 Abs. 3, § 266 Abs. 3, § 270 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs verlangten Angaben und Aufgliederungen nicht zu machen. Auch brauchen die nach § 251 des Handelsgesetzbuchs zurückgestellten Beträge nicht gesondert ausgewiesen zu werden. Der Vorstand einer Aktiengesellschaft braucht auch die in § 176 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes verlangten Auskünfte nicht zu geben."

7. § 26 b wird aufgehoben.

8. § 27 erhält folgende Fassung:

„§ 27

Prüfung des Jahresabschlusses

(1) Der Jahresabschluß und die Anlage nach § 26 Abs. 1 sind, bevor der Jahresabschluß festgestellt wird, unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts durch einen oder mehrere Abschlußprüfer (Wirtschaftsprüfer, genossenschaftliche Prüfungsverbände, Prüfungsstellen eines Sparkassen- und Giroverbandes) zu prüfen. Die Prüfung ist spätestens bis zum Ablauf von fünf Monaten nach Schluß des Geschäftsjahrs vorzunehmen. Der Jahresabschluß ist nach der Prüfung unverzüglich festzustellen. Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht für Kreditinstitute in der Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft, deren Bilanzsumme zehn Millionen Deutsche Mark nicht übersteigt. § 182 des Handelsgesetzbuchs und § 42 b des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind nicht anzuwenden.

(2) Auf die Prüfung des Jahresabschlusses von Kreditinstituten in der Rechtsform des Einzelkaufmanns, der offenen Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft und der Gesellschaft mit be-

schränkter Haftung, die nicht bereits nach anderen Vorschriften der Prüfungspflicht unterliegen, sind unbeschadet der Vorschriften der §§ 28 bis 30 die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs im Dritten Abschnitt des Dritten Buchs über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch Abschlußprüfer sowie § 270 Abs. 1 und 3 des Aktiengesetzes über die Prüfung im Falle der Abwicklung entsprechend anzuwenden; § 280 Abs. 2 Satz 3 des Handelsgesetzbuchs ist jedoch nicht anzuwenden."

9. § 28 Abs. 2 Satz 3 erhält folgende Fassung:

   „§ 276 Abs. 4 des Handelsgesetzbuchs ist entsprechend anzuwenden."

10. In § 46 c wird die Angabe „§ 342" durch die Angabe „§ 235" ersetzt.

11. § 53 Abs. 2 Nr. 3 wird wie folgt geändert:

    a) In Satz 1 werden nach dem Wort „Ertragsrechnung" die Worte „und einem Anhang" eingefügt.

    b) In Satz 2 wird die Angabe „die §§ 162, 164 bis 169, 256 Abs. 1 Nr. 2 und 3 und § 270 Abs. 1 und 3 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „die §§ 162, 256 Abs. 1 Nr. 2 und 3 und § 270 Abs. 1 und 3 des Aktiengesetzes sowie die §§ 274 bis 282 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

Artikel 8

Änderung des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen

Das Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 7631-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 18. Dezember 1975 (BGBl. I S. 3139), wird wie folgt geändert:

1. In § 16 werden die Worte „ersten und dritten" durch die Worte „Ersten und Vierten" ersetzt.

2. § 35 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 erhält folgende Fassung:

   „1. Wird den Aufsichtsratsmitgliedern eine Gewinnbeteiligung gewährt, so berechnet sich diese nach dem Jahresüberschuß abzüglich eines Verlustvortrags und der Einstellungen in die Gewinnrücklagen und zuzüglich der Entnahmen aus der Kapitalrücklage und den Gewinnrücklagen; der Anteil am Überschuß, der nach § 22 Abs. 3 den Personen zugesichert ist, die den Gründungsstock zur Verfügung gestellt haben, ist abzusetzen. Entgegenstehende Festsetzungen sind nichtig."

3. In § 36 Satz 2 wird die Angabe „§ 162 Abs. 1" durch die Angabe „§ 162 Abs. 1 Satz 1" ersetzt.

4. In § 36 a wird Absatz 1 aufgehoben. Absatz 2 wird einziger Absatz. Außerdem werden die Worte „Errichtungs- und die Einrichtungskosten des ersten Geschäftsjahrs" durch die Worte „Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs und dessen Erweiterung" ersetzt.

5. In § 38 Abs. 3 werden die Worte „Kosten der Errichtung und ersten Einrichtung" durch die Worte „Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs und dessen Erweiterung" ersetzt; außerdem wird die Angabe „(§ 36 a Abs. 2)" durch die Angabe „(§ 36 a)" ersetzt.

6. § 47 Abs. 3 erhält folgende Fassung:

   „(3) Im übrigen gelten für die Abwicklung § 265 Abs. 4, §§ 266 bis 269, § 270 Abs. 1 und 2 Satz 1, §§ 272, 273 des Aktiengesetzes entsprechend. Unbeschadet des entsprechend anzuwendenden § 270 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 2 und 3 des Aktiengesetzes gelten für die Eröffnungsbilanz, den erläuternden Bericht, den Jahresabschluß und den Lagebericht die auf die Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts des Vereins anzuwendenden Vorschriften sinngemäß."

7. § 53 c wird wie folgt geändert:

   a) In Absatz 3 Satz 2 erhalten die Nummern 1 und 2 folgende Fassung:

      „1. die aktivierten Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs und dessen Erweiterung (§ 36 a dieses Gesetzes, § 241 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs),

      2. ein aktivierter Geschäfts- oder Firmenwert (§ 55 Abs. 3 dieses Gesetzes in Verbindung mit § 260 Abs. 5 des Handelsgesetzbuchs)."

   b) Absatz 4 erhält folgende Fassung:

      „(4) Zusammen mit der nach § 55 Abs. 1 vorgeschriebenen Einreichung des Jahresabschlusses und des Lageberichts sind der Aufsichtsbehörde jährlich eine Berechnung der Solvabilitätsspanne vorzulegen und die Eigenmittel nachzuweisen."

8. In der Überschrift vor § 55 wird das Wort „Bilanzprüfung" durch das Wort „Prüfung" ersetzt.

9. § 55 erhält folgende Fassung:

   „§ 55

   (1) Die Bücher eines Versicherungsunternehmens sind jährlich abzuschließen. Der Vorstand hat in den ersten vier Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr den Jahresabschluß sowie den Lagebericht aufzustellen und, sofern eine Pflicht zur Prüfung besteht, den Abschlußpüfern vorzulegen; § 148 des Aktiengesetzes ist nicht anzuwenden. Der Jahresabschluß und der Lagebericht sind der Aufsichtsbehörde einzureichen, und zwar spätestens einen Monat vor der Hauptversammlung oder der dieser entsprechenden Versammlung der obersten Vertretung des Versicherungsunternehmens.

   (2) Bei Versicherungsunternehmen, die ausschließlich die Rückversicherung zum Gegenstand haben, verlängert sich die in Absatz 1 Satz 2 genannte Frist auf zehn Monate, sofern das Ge-

schäftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt; die Hauptversammlung oder die Versammlung der obersten Vertretung, die den Jahresabschluß entgegennimmt oder festzustellen hat, muß abweichend von § 175 Abs. 1 Satz 2 des Aktiengesetzes spätestens vierzehn Monate nach dem Ende des vergangenen Geschäftsjahrs stattfinden. Satz 1 gilt auch für Versicherungsunternehmen, deren Beitragseinnahmen aus übernommenen Rückversicherungen die übrigen Beitragseinnahmen übersteigen.

(3) Auf den Jahresabschluß und den Lagebericht von Versicherungsunternehmen, die nicht kleinere Vereine (§ 53 Abs. 1 Satz 1) sind, sind unbeschadet der für die Rechtsform geltenden Vorschriften die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs im Vierten Abschnitt des Ersten Buchs über Handelsbücher und im Ersten, Zweiten und Vierten bis Sechsten Abschnitt des Dritten Buchs über den Jahresabschluß, den Lagebericht und deren Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung, Prüfung durch das Registergericht, über Formblätter für den Jahresabschluß bestimmter Unternehmen, über Straf- und Bußgeldvorschriften sowie über Zwangsgelder mit Ausnahme des § 238 Abs. 3 Nr. 2 und 3 und der §§ 239, 240 Abs. 1, §§ 253, 269, 271 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a, § 273 Abs. 2 Nr. 3 anzuwenden, soweit in § 56 nicht etwas anderes bestimmt ist; § 238 Abs. 2 Nr. 1, § 264 Abs. 2, § 265 Abs. 2 und 3 brauchen nicht angewendet zu werden. Unbeschadet einer weiteren Gliederung sind die Jahresabschlüsse nach besonderen Formblättern aufzustellen.

(4) Die Ermächtigung nach § 285 des Handelsgesetzbuchs ist auch auf kleinere Vereine (§ 53 Abs. 1 Satz 1) anzuwenden; sie kann für kleinere Vereine, die der Aufsicht durch das Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen unterliegen, durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, ganz oder zum Teil auf das Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen übertragen werden. Für kleinere Vereine, die der Aufsicht durch die Aufsichtsbehörden der Länder unterliegen, können die Landesregierungen im Benehmen mit dem Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen durch Rechtsverordnung Vorschriften nach Satz 1 erlassen; sie können diese Befugnis durch Rechtsverordnung der Aufsichtsbehörde des Landes übertragen.

(5) Auf Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, die nicht kleinere Vereine im Sinne des § 53 Abs. 1 Satz 1 sind, und öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen sind die §§ 170 bis 177 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden; in den Fällen des Absatzes 2 Satz 1 ist § 177 des Aktiengesetzes mit der Maßgabe anzuwenden, daß die Frist fünfzehn Monate beträgt.

(6) Versicherungsunternehmen haben in dem Geschäftsjahr, das dem Berichtsjahr folgt, jedem Versicherten auf Verlangen den Jahresabschluß und den Lagebericht zu übersenden."

10. Nach § 55 wird folgender § 55 a eingefügt:

„§ 55 a

(1) Der Bundesminister der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, für Versicherungsunternehmen, die nicht der Aufsicht durch die Aufsichtsbehörden der Länder unterliegen, Vorschriften zu erlassen

1. über die Buchführung, den Inhalt, die Form und die Stückzahl des der Aufsichtsbehörde einzureichenden internen Berichts, bestehend aus einer für Aufsichtszwecke gegliederten Bilanz und einer nach Versicherungszweigen und Versicherungsarten gegliederten Gewinn- und Verlustrechnung sowie besonderen Erläuterungen zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, soweit dies zur Durchführung der Aufsicht nach diesem Gesetz erforderlich ist;
2. über Fristen für die Einreichung des der Aufsichtsbehörde einzureichenden internen Berichts.

Die Ermächtigung nach Satz 1 kann durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, für Versicherungsunternehmen, die der Aufsicht durch das Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen unterliegen, ganz oder zum Teil auf das Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen übertragen werden.

(2) Vorschriften nach Absatz 1 für Versicherungsunternehmen, die der Aufsicht durch das Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen unterliegen, werden im Benehmen mit den Aufsichtsbehörden der Länder erlassen; vor dem Erlaß ist der Versicherungsbeirat zu hören.

(3) Für Versicherungsunternehmen, die der Aufsicht durch die Aufsichtsbehörden der Länder unterliegen, können die Landesregierungen im Benehmen mit dem Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen durch Rechtsverordnung Vorschriften nach Absatz 1 erlassen. Sie können diese Befugnis durch Rechtsverordnung der Aufsichtsbehörde des Landes übertragen."

11. § 56 Abs. 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Auf die Bewertung der Wertpapiere eines Versicherungsunternehmens sind die §§ 262, 263, 264 Abs. 1, § 265 Abs. 1, § 266 des Handelsgesetzbuchs anzuwenden. § 264 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs darf angewendet werden."

12. § 57 erhält folgende Fassung:

„§ 57

(1) Der Jahresabschluß ist unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts durch einen oder mehrere Abschlußprüfer zu prüfen. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluß nicht festgestellt werden.

(2) Die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs im Dritten Abschnitt des Dritten Buchs über die

Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch Abschlußprüfer sind anzuwenden. Im übrigen kann die Aufsichtsbehörde bestimmen, wie die Prüfung durchzuführen und wie darüber zu berichten ist und ob sie sich im Einzelfall aus besonderem Anlaß auch auf den Bericht an die Aufsichtsbehörde (§ 55a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) erstrecken soll. In den Fällen des § 279 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs haben die Abschlußprüfer die Aufsichtsbehörde unverzüglich zu unterrichten."

13. In § 83 Abs. 1 werden die Worte „Rechnungsabschlüsse und die Jahresberichte" durch die Worte „Jahresabschlüsse und die Lageberichte" ersetzt.

14. § 84 wird wie folgt geändert:

    a) In Absatz 1 Satz 2 wird die Angabe „§ 164 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§ 277 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

    b) In Absatz 3 wird die Angabe „§ 168 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§ 281 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

15. In § 138 Abs. 1 Satz 1 werden nach den Worten „Fällen des" die Worte „§ 288 des Handelsgesetzbuchs oder des" eingefügt.

16. § 143 wird wie folgt geändert:

    a) In Nummer 2 werden die Worte „Abschlußprüfer oder sonstigen" gestrichen.

    b) Der Punkt wird durch ein Komma ersetzt; es werden die Worte „jedoch nur, wenn die Tat im Falle der Nummer 1 nicht in § 286 Nr. 1, im Falle der Nummer 2 nicht in § 286 Nr. 2 des Handelsgesetzbuchs mit Strafe bedroht ist." angefügt.

17. In § 157 Abs. 1 werden nach der Angabe „55" ein Komma und die Angabe „55 a" eingefügt.

Artikel 9

Änderung des Gesetzes über die Auflösung und Löschung von Gesellschaften und Genossenschaften

§ 2 Abs. 1 des Gesetzes über die Auflösung und Löschung von Gesellschaften und Genossenschaften in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4120-3, veröffentlichten bereinigten Fassung wird wie folgt geändert:

1. In Satz 1 wird

    a) das Wort „oder" durch ein Komma ersetzt; nach dem Wort „Haftung" werden die Worte „oder eine Gesellschaft im Sinne des § 178 des Handelsgesetzbuchs" eingefügt,

    b) das Semikolon durch einen Punkt ersetzt; das nachfolgende Wort „mit" beginnt mit einem großen Buchstaben.

2. Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 eingefügt:

   „Sie ist von Amts wegen zu löschen, wenn die Gesellschaft entgegen gesetzlicher Verpflichtung in zwei aufeinanderfolgenden Jahren ihren Jahresabschluß und die mit ihm offenzulegenden Unterlagen ganz oder teilweise nicht bekanntgemacht und zum Handelsregister eingereicht hat, die Offenlegung auch nicht innerhalb von sechs Monaten bewirkt, nachdem das Gericht die Absicht der Löschung mitgeteilt hat, und ein Beteiligter innerhalb dieser Frist nicht glaubhaft gemacht hat, daß die Gesellschaft Vermögen besitzt."

Artikel 10

Aufhebung und Änderung weiterer Gesetze

(1) § 26 Abs. 3 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 2330-8, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch § 24 des Gesetzes vom 23. August 1976 (BGBl. I S. 2429) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In Satz 2 werden die Worte „und des Geschäftsberichts, soweit er den Jahresabschluß erläutert," gestrichen.

2. In Satz 3 wird die Angabe „§ 140 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§ 280 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

(2) Die Vergleichsordnung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 311-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 4. Juli 1980 (BGBl. I S. 836), wird wie folgt geändert:

1. § 5 wird wie folgt geändert:

    a) In der Überschrift wird das Wort „Bilanz" durch die Worte „Eröffnungsbilanz, Jahresabschlüsse und sonstige Vermögensübersichten" ersetzt.

    b) Absatz 2 erhält folgende Fassung:

       „(2) Ist der Schuldner nach Handelsrecht verpflichtet, Bücher zu führen, so hat er die Eröffnungsbilanz und die Jahresabschlüsse sowie sonstige Vermögensübersichten vorzulegen; betreibt er sein Geschäft länger als drei Jahre, so genügt die Vorlage der Unterlagen über die letzten drei Jahre."

2. In § 107 Abs. 2 wird die Angabe „§ 342" durch die Angabe „§ 235" ersetzt.

3. § 112 wird wie folgt geändert:

    a) In Absatz 1 werden die Worte „des Gesetzes über die privaten Versicherungsunternehmungen vom 6. Juni 1931 (Reichsgesetzbl. I S. 315, 750) oder des Gesetzes über Bausparkassen vom 16. November 1972 (Bundesgesetzbl. I S. 2097)" durch die Worte „des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 7631-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom . . . (BGBl. I S. . . .), oder des Gesetzes über Bausparkassen vom 16. November 1972 (BGBl. I S. 2097), zuletzt geändert durch Artikel 3 § 5 des Gesetzes vom 24. März 1976 (BGBl. I S. 725)," ersetzt.

b) In Absatz 2 werden die Worte „vom 10. Juli 1961 (Bundesgesetzbl. I S. 881), zuletzt geändert durch das Zweite Gesetz zur Änderung des Gesetzes über das Kreditwesen vom 24. März 1976 (Bundesgesetzbl. I S. 725)" durch die Worte „in der Fassung der Bekanntmachung vom 3. Mai 1976 (BGBl. I S. 1121), zuletzt geändert durch Artikel 7 des Gesetzes vom . . . (BGBl. I S. . . .)," ersetzt.

(3) Das Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 315-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 4. Juli 1980 (BGBl. I S. 836), wird wie folgt geändert:

1. In § 132 Abs. 1 wird

   a) die Angabe „§§ 14, 125 a Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs" durch die Angabe „§§ 14, 125 a Abs. 2, § 290 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt,

   b) folgender Satz angefügt: „§ 284 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs bleibt unberührt."

2. In § 144 Abs. 2 Satz 1 wird das Wort „Generalversammlung" durch das Wort „Hauptversammlung" ersetzt.

3. § 145 Abs. 1 erhält folgende Fassung:

   „(1) Die Amtsgerichte sind zuständig für die nach § 146 Abs. 2, §§ 147, 157 Abs. 2, § 166 Abs. 3, § 231 Abs. 3, § 276 Abs. 2 bis 4, §§ 522, 590, 729 Abs. 1, § 884 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs, die nach § 33 Abs. 3, §§ 35, 73 Abs. 1, §§ 85, 103 Abs. 3, §§ 104, 122 Abs. 3, § 142 Abs. 2 bis 6, § 147 Abs. 3, § 258 Abs. 1, § 265 Abs. 3 und 4, § 270 Abs. 3, § 273 Abs. 2 bis 4, §§ 315, 350 Abs. 1 und 4 des Aktiengesetzes, die nach § 71 Abs. 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die nach § 29 Abs. 1 und 4 des Gesetzes über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die nach § 2 Abs. 3, § 12 Abs. 3 des Gesetzes über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen, die nach § 11 Abs. 3 des Montan-Mitbestimmungsgesetzes, die nach § 47 Abs. 3 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen und die nach § 46 a Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 und 5 des Gesetzes über das Kreditwesen vom Gericht zu erledigenden Angelegenheiten."

(4) Das Arbeitsgerichtsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Juli 1979 (BGBl. I S. 853, 1036), zuletzt geändert durch Artikel 2 Abs. 7 des Gesetzes vom 18. August 1980 (BGBl. I S. 1503), wird wie folgt geändert:

1. In § 2 a Abs. 1 Nr. 2 werden nach dem Wort „Mitbestimmungsgesetz" ein Komma und die Worte „dem Mitbestimmungsergänzungsgesetz" eingefügt.

2. In § 10 werden nach dem Wort „Mitbestimmungsgesetz," die Worte „dem Mitbestimmungsergänzungsgesetz," eingefügt.

3. In § 83 Abs. 3 werden nach dem Wort „Mitbestimmungsgesetz," die Worte „dem Mitbestimmungsergänzungsgesetz," eingefügt.

(5) Die Kostenordnung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 361-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch § 14 des Gesetzes vom 10. September 1980 (BGBl. I S. 1654), wird wie folgt geändert:

1. In § 50 Abs. 2 Satz 1 wird das Wort „Vierten" durch das Wort „Fünften" ersetzt.

2. In § 121 werden

   a) vor den Worten „im Aktiengesetz" die Worte „im Handelsgesetzbuch," eingefügt;

   b) die Worte „Ernennung von Revisoren" durch die Worte „Bestellung und Abberufung von Abschlußprüfern und Prüfern" ersetzt.

(6) In § 1841 Abs. 2 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 400-2, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch § 34 des Gesetzes vom 26. Juni 1981 (BGBl. I S. 553) geändert worden ist, werden die Worte „eine aus den Büchern gezogene Bilanz" durch die Worte „ein aus den Büchern gezogener Jahresabschluß" ersetzt.

(7) In Artikel 6 des Gesetzes zur Änderung von Vorschriften des Handelsgesetzbuchs über das Seefrachtrecht in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4101-3, veröffentlichten bereinigten Fassung werden das Wort „Reichsminister" durch das Wort „Bundesminister" sowie das Wort „Vierten" durch das Wort „Fünften" ersetzt.

(8) In § 53 Abs. 3 Satz 3 des Umwandlungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 6. November 1969 (BGBl. I S. 2081), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 4. Juli 1980 (BGBl. I S. 836) geändert worden ist, wird die Angabe „§ 165 Abs. 1 und 2 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§ 278 Abs. 1 und 2 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

(9) Das Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4120-2, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 7 des Gesetzes vom 4. Juli 1980 (BGBl. I S. 836), wird wie folgt geändert:

1. § 1 erhält folgende Fassung:

„§ 1

(1) Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung kann ihr Stammkapital durch Umwandlung von Rücklagen in Stammkapital erhöhen.

(2) Für den Beschluß über die Erhöhung des Stammkapitals und für die Anmeldung des Beschlusses gelten § 53 Abs. 1 und 2, § 54 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung entsprechend.

(3) Die Erhöhung des Stammkapitals kann erst beschlossen werden, nachdem der Jahresabschluß

für das letzte vor der Beschlußfassung über die Kapitalerhöhung abgelaufene Geschäftsjahr (letzter Jahresabschluß) festgestellt und über die Ergebnisverwendung Beschluß gefaßt ist.

(4) Dem Beschluß über die Erhöhung des Stammkapitals ist eine Bilanz zugrunde zu legen."

2. § 2 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 erhält folgende Fassung:

,(1) Die Kapital- und Gewinnrücklagen, die in Stammkapital umgewandelt werden sollen, müssen in der letzten Jahresbilanz und, wenn dem Beschluß eine andere Bilanz zugrunde gelegt wird, auch in dieser Bilanz unter „Kapitalrücklage" oder „Gewinnrücklagen" oder im letzten Beschluß über die Verwendung des Jahresergebnisses als Zuführung zu diesen Rücklagen ausgewiesen sein. Vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 können freie Rücklagen sowie die Sonderrücklage nach § 35 Abs. 3 Satz 1, § 47 Abs. 1 des D-Markbilanzgesetzes in Stammkapital umgewandelt werden.'

b) Absatz 2 Satz 2 erhält folgende Fassung:

„Ferner können Beträge, die infolge der Erhöhung der Sozialversicherungsrenten nach den Versicherungs-Neuregelungsgesetzen aus der Auflösung von Rückstellungen für laufende Pensionen und für Anwartschaften auf Pensionen frei geworden sind, nicht umgewandelt werden."

3. In § 3 Abs. 2 werden die Worte „Gesellschaften mit beschränkter Haftung" durch die Worte „Gesellschaften, deren Jahresabschluß nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften durch Abschlußprüfer zu prüfen ist," ersetzt.

4. § 4 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 Satz 1 und Satz 3 wird jeweils das Wort „Nennkapitals" durch das Wort „Stammkapitals" ersetzt.

b) Absatz 3 erhält folgende Fassung:

„(3) Die Prüfer werden von den Gesellschaftern gewählt; falls nicht andere Prüfer gewählt werden, gelten die Prüfer als gewählt, die für die Prüfung des letzten Jahresabschlusses von den Gesellschaftern gewählt oder vom Gericht bestellt worden sind. Im übrigen sind, soweit sich aus der Besonderheit des Prüfungsauftrags nichts anderes ergibt, § 276 Abs. 1 Satz 1, §§ 277 bis 279, 281 des Handelsgesetzbuchs anzuwenden. Bei Gesellschaften, deren Jahresabschluß nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften durch Abschlußprüfer zu prüfen ist, können auch vereidigte Buchprüfer zu Prüfern bestellt werden."

c) Absatz 4 wird aufgehoben.

5. § 5 erhält folgende Fassung:

„§ 5

Die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags über die vorherige Bekanntgabe der Jahresbilanz an die Gesellschafter sind in den Fällen des § 4 entsprechend anzuwenden."

6. § 6 erhält folgende Fassung:

„§ 6

(1) Die Kapitalerhöhung kann vorbehaltlich des § 12 Abs. 2 durch Bildung neuer Geschäftsanteile und durch Erhöhung des Nennbetrags der Geschäftsanteile ausgeführt werden. Die neuen Geschäftsanteile und die Geschäftsanteile, deren Nennbetrag erhöht wird, können auf jeden durch zehn teilbaren Betrag, müssen jedoch auf mindestens fünfzig Deutsche Mark gestellt werden.

(2) Der Beschluß über die Erhöhung des Stammkapitals muß die Art der Erhöhung angeben. Soweit die Kapitalerhöhung durch Erhöhung des Nennbetrags der Geschäftsanteile ausgeführt werden soll, ist sie so zu bemessen, daß durch sie auf keinen Geschäftsanteil, dessen Nennbetrag erhöht wird, Beträge entfallen, die durch die Erhöhung des Nennbetrags des Geschäftsanteils nicht gedeckt werden können."

7. In § 7 Abs. 1 Satz 1 wird das Wort „Nennkapitals" durch das Wort „Stammkapitals" ersetzt.

8. Die §§ 8 bis 10 erhalten folgende Fassung:

„§ 8

(1) Mit der Eintragung des Beschlusses über die Erhöhung des Stammkapitals ist das Stammkapital erhöht.

(2) Die neuen Stammeinlagen gelten als voll eingezahlt.

§ 9

Die neuen Geschäftsanteile stehen den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer bisherigen Geschäftsanteile zu. Ein entgegenstehender Beschluß der Gesellschafter ist nichtig.

§ 10

(1) Führt die Kapitalerhöhung dazu, daß auf einen Geschäftsanteil nur ein Teil eines neuen Geschäftsanteils entfällt, so ist dieses Teilrecht selbständig veräußerlich und vererblich.

(2) Die Rechte aus einem neuen Geschäftsanteil, einschließlich des Anspruchs auf Ausstellung einer Urkunde über den neuen Geschäftsanteil, können nur ausgeübt werden, wenn Teilrechte, die zusammen einen vollen Geschäftsanteil ergeben, in einer Hand vereinigt sind oder wenn sich mehrere Berechtigte, deren Teilrechte zusammen einen vollen Geschäftsanteil ergeben, zur Ausübung der Rechte (§ 18 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) zusammenschließen."

9. § 11 wird aufgehoben.

10. Die §§ 12 bis 14 erhalten folgende Fassung:

„§ 12

(1) Eigene Geschäftsanteile nehmen an der Erhöhung des Stammkapitals teil.

(2) Teileingezahlte Geschäftsanteile nehmen entsprechend ihrem Nennbetrag an der Erhöhung des Stammkapitals teil. Bei ihnen kann die Kapitalerhöhung nur durch Erhöhung des Nennbetrags der Geschäftsanteile ausgeführt werden. Sind neben teileingezahlten Geschäftsanteilen volleingezahlte Geschäftsanteile vorhanden, so kann bei diesen die Kapitalerhöhung durch Erhöhung des Nennbetrags der Geschäftsanteile und durch Bildung neuer Geschäftsanteile ausgeführt werden. Die Geschäftsanteile, deren Nennbetrag erhöht wird, können auf jeden durch fünf teilbaren Betrag gestellt werden.

§ 13

(1) Das Verhältnis der mit den Geschäftsanteilen verbundenen Rechte zueinander wird durch die Kapitalerhöhung nicht berührt.

(2) Soweit sich einzelne Rechte teileingezahlter Geschäftsanteile, insbesondere die Beteiligung am Gewinn oder das Stimmrecht, nach der je Geschäftsanteil geleisteten Einlage bestimmen, stehen diese Rechte den Gesellschaftern bis zur Leistung der noch ausstehenden Einlagen nur nach der Höhe der geleisteten Einlage, erhöht um den auf den Nennbetrag des Stammkapitals berechneten Hundertsatz der Erhöhung des Stammkapitals, zu. Werden weitere Einzahlungen geleistet, so erweitern sich diese Rechte entsprechend.

(3) Der wirtschaftliche Inhalt vertraglicher Beziehungen der Gesellschaft zu Dritten, die von der Gewinnausschüttung der Gesellschaft, dem Nennbetrag oder Wert ihrer Geschäftsanteile oder ihres Stammkapitals oder in sonstiger Weise von den bisherigen Kapital- oder Gewinnverhältnissen abhängen, wird durch die Kapitalerhöhung nicht berührt.

§ 14

(1) Die neuen Geschäftsanteile nehmen, wenn nichts anderes bestimmt ist, am Gewinn des ganzen Geschäftsjahrs teil, in dem die Erhöhung des Stammkapitals beschlossen worden ist.

(2) Im Beschluß über die Erhöhung des Stammkapitals kann bestimmt werden, daß die neuen Geschäftsanteile bereits am Gewinn des letzten vor der Beschlußfassung über die Kapitalerhöhung abgelaufenen Geschäftsjahrs teilnehmen. In diesem Fall ist die Erhöhung des Stammkapitals abweichend von § 1 Abs. 3 zu beschließen, bevor über die Ergebnisverwendung für das letzte vor der Beschlußfassung abgelaufene Geschäftsjahr Beschluß gefaßt ist. Der Beschluß über die Ergebnisverwendung für das letzte vor der Beschlußfassung über die Kapitalerhöhung abgelaufene Geschäftsjahr wird erst wirksam, wenn das Stammkapital erhöht ist. Der Beschluß über die Erhöhung des Stammkapitals und der Beschluß über die Ergebnisverwendung für das letzte vor der Beschlußfassung über die Kapitalerhöhung abgelaufene Geschäftsjahr sind nichtig, wenn der Beschluß über die Kapitalerhöhung nicht binnen drei Monaten nach der Beschlußfassung in das Handelsregister eingetragen worden ist; der Lauf der Frist ist gehemmt, solange eine Anfechtungs- oder Nichtigkeitsklage rechtshängig ist oder eine zur Kapitalerhöhung beantragte staatliche Genehmigung noch nicht erteilt ist."

11. § 15 wird aufgehoben.

12. Die §§ 16 und 17 erhalten folgende Fassung:

„§ 16

Vor der Eintragung des Beschlusses über die Erhöhung des Stammkapitals in das Handelsregister dürfen neue Geschäftsanteile nicht gebildet werden.

§ 17

Als Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Stammkapitals erworbenen Geschäftsanteile und der auf sie entfallenden neuen Geschäftsanteile gelten die Beträge, die sich für die einzelnen Geschäftsanteile ergeben, wenn die Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Stammkapitals erworbenen Geschäftsanteile auf diese und auf die auf sie entfallenen neuen Geschäftsanteile nach dem Verhältnis der Nennbeträge verteilt werden. Der Zuwachs an Geschäftsanteilen ist nicht als Zugang auszuweisen."

13. § 18 wird aufgehoben.

14. § 27 wird wie folgt geändert:

    a) In Absatz 1 werden die Worte „entsprechend anzuwendenden § 153 Abs. 1, § 155 Abs. 1 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§ 260 Abs. 1, § 262 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

    b) In Absatz 2 Satz 1 wird das Wort „Vermögensgegenstände" durch das Wort „Wirtschaftsgüter" ersetzt.

15. In § 33 Abs. 2 Satz 1 wird die Angabe „§§ 20 bis 26" durch die Angabe „§§ 20 bis 27" ersetzt.

(10) § 1 Abs. 4 Satz 2 des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Januar 1970 (BGBl. I S. 127), das zuletzt durch das Gesetz vom 8. September 1980 (BGBl. I S. 1653) geändert worden ist, erhält folgende Fassung:

„Die Zustimmung erteilt der Vorstand (Geschäftsführer); bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung kann der Gesellschaftsvertrag etwas anderes bestimmen."

(11) Im Einführungsgesetz zum Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1185), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 13. Dezember 1978 (BGBl. I S. 1959), werden die §§ 16, 17, 18, 19 und 21 aufgehoben.

(12) Das Gesetz über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4141-1, veröffentlichten bereinigten Fassung wird aufgehoben.

(13) Das Gesetz über die Wahrnehmung von Urheberrechten und verwandten Schutzrechten vom 9. September 1965 (BGBl. I S. 1294), zuletzt geändert durch Artikel 287 Nr. 21 des Gesetzes vom 2. März 1974 (BGBl. I S. 469), wird wie folgt geändert:

1. § 9 wird wie folgt geändert:

   a) Die Absätze 1 bis 3 erhalten folgende Fassung:

      „(1) Die Verwertungsgesellschaft hat unverzüglich nach dem Schluß des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr die Jahresbilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung und den Anhang (Jahresabschluß) sowie einen Lagebericht aufzustellen.

      (2) Der Jahresabschluß ist klar und übersichtlich aufzustellen. Er hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Die Jahresbilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung sind im Anhang zu erläutern.

      (3) Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf und die Lage der Verwertungsgesellschaft so darzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird."

   b) In Absatz 4 Satz 1 und in Absatz 5 Satz 2 wird das Wort „Geschäftsbericht" jeweils durch das Wort „Lagebericht" ersetzt.

   c) In Absatz 6 Satz 1 werden nach dem Wort „Jahresabschluß" die Worte „und den Lagebericht" eingefügt.

   d) Nach Absatz 6 wird folgender neuer Absatz 7 angefügt:

      „(7) Weitergehende gesetzliche Vorschriften über Rechnungslegung und Prüfung bleiben unberührt."

2. In § 20 Satz 2 Nr. 6 wird das Wort „Geschäftsbericht" durch das Wort „Lagebericht" ersetzt.

(14) Die Abgabenordnung (AO 1977) vom 16. März 1976 (BGBl. I S. 613; 1977 I S. 269), zuletzt geändert durch Artikel 37 des Gesetzes vom 22. Dezember 1981 (BGBl. I S. 1523), wird wie folgt geändert:

1. In § 141 Abs. 1 Satz 2 wird die Angabe „§§ 38 bis 41" durch die Angabe „§§ 38 bis 40" ersetzt.

2. In § 145 Abs. 1 Satz 1 wird das Wort „Vermögenslage" durch die Worte „Vermögens-, Finanz- und Ertragslage" ersetzt.

3. § 147 wird wie folgt geändert:

   a) In Absatz 1 Nr. 1 wird das Wort „Bilanzen" durch die Worte „Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz" ersetzt.

   b) In Absatz 2 Satz 1 wird das Wort „Bilanz" durch die Worte „Jahresabschlüsse und der Eröffnungsbilanz" ersetzt.

   c) Absatz 4 erhält folgende Fassung:

      „(4) Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluß des Kalenderjahrs, in dem die letzte Eintragung in das Buch gemacht, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluß oder der Lagebericht aufgestellt, der Handels- oder Geschäftsbrief empfangen oder abgesandt oder der Buchungsbeleg entstanden ist, ferner die Aufzeichnung vorgenommen oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind."

(15) In § 23 Abs. 1 Satz 3 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. September 1980 (BGBl. I S. 1761) wird die Angabe „§ 158 Abs. 1 und 2 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§ 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt; die Worte „die Mehrwertsteuer" werden gestrichen.

(16) § 26 Abs. 2 des Gesetzes über die Deutsche Bundesbank in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 7620-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel V § 4 des Gesetzes vom 23. Mai 1975 (BGBl. I S. 1173) geändert worden ist, erhält folgende Fassung:

„(2) Das Rechnungswesen der Deutschen Bundesbank hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Für die Wertansätze in der Jahresbilanz sind die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs entsprechend anzuwenden. Die Vorschriften über die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie über den Anhang finden auf die Deutsche Bundesbank keine Anwendung. Von anderen Vorschriften über die Rechnungslegung darf abgewichen werden, soweit dies die Aufgaben der Deutschen Bundesbank erforderlich machen."

(17) § 9 des Gesetzes über die Kreditanstalt für Wiederaufbau in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Juni 1969 (BGBl. I S. 573), das durch Artikel 17 des Gesetzes vom 18. März 1975 (BGBl. I S. 705) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Absatz 1 erhält folgende Fassung:

   „(1) Aufstellung, Prüfung und Bekanntmachung des Jahresabschlusses und des Lageberichts richten sich nach dem Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen. Die Abschlußprüfer werden auf Vorschlag des Verwaltungsrats von der Aufsichtsbehörde im Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof bestellt. Der geprüfte Jahresabschluß und Lagebericht sind vom Vorstand innerhalb der ersten sechs Monate nach Ablauf eines Geschäftsjahrs dem Verwaltungsrat vorzulegen."

2. Absatz 4 erhält folgende Fassung:

   „(4) Den zuständigen Stellen der Bundesrepublik Deutschland stehen die in § 55 Abs. 2 des Haushaltsgrundsätzegesetzes und in § 112 Abs. 2 der Bundeshaushaltsordnung aufgeführten Rechte zu."

(18) § 9 des Gesetzes über die Lastenausgleichsbank (Bank für Vertriebene und Geschädigte) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 7622-2, veröffentlichten bereinigten Fassung, das

zuletzt durch § 30 des Gesetzes vom 7. September 1976 (BGBl. I S. 2658) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Absatz 1 erhält folgende Fassung:

   „(1) Aufstellung, Prüfung und Bekanntmachung des Jahresabschlusses und des Lageberichts richten sich nach dem Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen. Die Abschlußprüfer werden auf Vorschlag des Verwaltungsrats von der Hauptversammlung im Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof bestellt. Der geprüfte Jahresabschluß und Lagebericht sind vom Vorstand innerhalb der ersten sechs Monate nach Ablauf eines Geschäftsjahrs dem Verwaltungsrat vorzulegen."

2. Absatz 2 Satz 1 erhält folgende Fassung:

   „Der Verwaltungsrat legt Jahresabschluß, Lagebericht und Prüfungsbericht mit seiner Stellungnahme der Hauptversammlung vor."

3. Absatz 4 erhält folgende Fassung:

   „(4) Den zuständigen Stellen der Bundesrepublik Deutschland stehen die in § 55 Abs. 2 des Haushaltsgrundsätzegesetzes und in § 112 Abs. 2 der Bundeshaushaltsordnung aufgeführten Rechte zu."

4. Absatz 6 wird aufgehoben.

(19) Das Hypothekenbankgesetz in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 7628-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22. Mai 1980 (BGBl. I S. 584), wird wie folgt geändert:

1. § 24 erhält folgende Fassung:

   „§ 24

   Macht eine Hypothekenbank von dem Recht des erweiterten Geschäftsbetriebs nach § 46 Abs. 1 Gebrauch, so hat sie ihren Jahresabschluß nach den Vorschriften aufzustellen, die für ihre nicht zum Betrieb einer Hypothekenbank gehörenden Geschäftszweige gelten, und ihn für die zum Betrieb einer Hypothekenbank gehörenden Geschäfte nach der für diesen Geschäftszweig vorgeschriebenen Gliederung zu ergänzen."

2. § 25 Abs. 2 Satz 3 erhält folgende Fassung:

   „§ 247 Abs. 3, § 267 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs sind nicht anzuwenden."

3. § 28 wird wie folgt geändert:

   a) In Absatz 1 werden die Worte „In dem Geschäftsbericht" durch die Worte „In dem Anhang des Jahresabschlusses" ersetzt.

   b) Absatz 3 wird aufgehoben.

4. In § 35 Abs. 2 werden die Worte „(Reichsgesetzbl. 1898 S. 612)" gestrichen.

(20) Das Gesetz über Schiffspfandbriefbanken in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 7628-2, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 17 des Gesetzes vom 14. März 1980 (BGBl. I S. 294), wird wie folgt geändert:

1. § 22 wird aufgehoben.

2. § 23 Abs. 2 Satz 3 erhält folgende Fassung:

   „§ 247 Abs. 3, § 267 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs sind nicht anzuwenden."

3. § 26 wird wie folgt geändert:

   a) In Absatz 1 werden die Worte „In dem Geschäftsbericht" durch die Worte „In dem Anhang des Jahresabschlusses" ersetzt.

   b) Absatz 3 wird aufgehoben.

(21) Das Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer in den Aufsichtsräten und Vorständen der Unternehmen des Bergbaus und der Eisen und Stahl erzeugenden Industrie in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 801-2, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21. Mai 1981 (BGBl. I S. 441), wird wie folgt geändert:

1. § 10 Satz 2 erhält folgende Fassung:

   „§ 108 Abs. 2 Satz 4 des Aktiengesetzes ist anzuwenden."

2. § 11 Abs. 1 erhält folgende Fassung:

   „(1) Auf die in § 5 bezeichneten Mitglieder des Aufsichtsrats findet § 103 des Aktiengesetzes Anwendung."

3. In § 12 wird die Angabe „§ 75" durch die Angabe „§ 76 Abs. 3 und des § 84" ersetzt.

4. Nach § 14 wird eingefügt:

   „§ 14a

   Dieses Gesetz gilt nach Maßgabe des § 13 Abs. 1 des Dritten Überleitungsgesetzes auch im Land Berlin. Rechtsverordnungen, die auf Grund dieses Gesetzes erlassen werden, gelten im Land Berlin nach § 14 des Dritten Überleitungsgesetzes."

(22) Das Gesetz zur Ergänzung des Gesetzes über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer in den Aufsichtsräten und Vorständen der Unternehmen des Bergbaus und der Eisen und Stahl erzeugenden Industrie in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 801-3, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21. Mai 1981 (BGBl. I S. 441), wird wie folgt geändert:

1. § 4 wird wie folgt geändert:

   a) Absatz 1 Satz 1 erhält folgende Fassung:

      „Ist der Jahresabschluß des herrschenden Unternehmens nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften durch Abschlußprüfer zu prüfen, so wird das Umsatzverhältnis von einem in entsprechender Anwendung der §§ 276, 277 des Handelsgesetzbuchs und des § 163 des Aktiengesetzes zu bestellenden Prüfer ermittelt."

b) In Absatz 3 Satz 1 wird die Angabe „§ 138 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§ 278 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

c) In Absatz 3 Satz 2 wird die Angabe „§ 141 des Aktiengesetzes" durch die Angabe „§ 281 des Handelsgesetzbuchs" ersetzt.

2. In § 5 Abs. 2 werden die Worte „gelten § 87 Abs. 2, § 88 Abs. 4 und 5 des Aktiengesetzes" durch die Worte „gilt § 103 des Aktiengesetzes" ersetzt.

3. § 6 wird wie folgt geändert:

   a) In Absatz 2 Satz 2 wird die Angabe „§ 6" durch die Angabe „§ 7" ersetzt.

   b) In Absatz 3 Satz 1 wird die Angabe „§ 7" durch die Angabe „§ 8" ersetzt.

4. In § 8 Abs. 2 wird Satz 2 aufgehoben.

5. § 11 Satz 2 erhält folgende Fassung:

   „§ 108 Abs. 2 Satz 4 des Aktiengesetzes ist anzuwenden."

6. In § 13 Satz 1 wird die Angabe „§ 75" durch die Angabe „§ 76 Abs. 3 und § 84" ersetzt.

7. In § 18 Abs. 2 wird die Angabe „§ 112" durch die Angabe „§ 121" und die Angabe „§ 7" durch die Angabe „§ 8" ersetzt.

8. In § 22 wird als Satz 2 angefügt:

   „Rechtsverordnungen, die auf Grund dieses Gesetzes erlassen werden, gelten im Land Berlin nach § 14 des Dritten Überleitungsgesetzes."

(23) Das D-Markbilanzgesetz in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4140-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, geändert durch § 38 Nr. 3 des Gesetzes vom 28. Januar 1964 (BGBl. I S. 45), wird wie folgt geändert:

1. Die §§ 57, 58 und 59 werden aufgehoben.

2. In § 68 Abs. 1 wird die Angabe „§§ 57, 58" gestrichen.

(24) Das D-Markbilanzgesetz für das Saarland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4140-2, veröffentlichten bereinigten Fassung, geändert durch § 3 des Gesetzes vom 6. Januar 1964 (BGBl. I S. 5), wird wie folgt geändert:

1. Die §§ 40, 41 und 42 werden aufgehoben.

2. In § 48 Abs. 1 wird die Angabe „§§ 40, 41" gestrichen.

(25) Die Verordnung über die Fristen für die Aufstellung des Rechnungsabschlusses und die Einberufung der Hauptversammlung oder obersten Vertretung bei Versicherungsunternehmen vom 5. Februar 1968 (BGBl. I S. 141) wird aufgehoben.

(26) Artikel 1 Abs. 2 und 3 der Verordnung über das Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung des Genossenschaftsgesetzes vom 30. Oktober 1934 in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4125-5-1, veröffentlichten bereinigten Fassung wird aufgehoben.

Artikel 11

Übergangsvorschriften

(1) Das Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuche in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4101-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, geändert durch Artikel 2 Nr. 1 des Gesetzes vom 21. Juni 1972 (BGBl. I S. 966; 1973 I S. 266), wird wie folgt geändert:

1. Vor Artikel 1 wird eingefügt:

   „Erster Abschnitt
   Einführung des Handelsgesetzbuchs"

2. Nach Artikel 22 wird angefügt:

   ‚Zweiter Abschnitt
   Übergangsvorschriften zum
   Bilanzrichtlinie-Gesetz

   Artikel 23

   (1) Die vom Inkrafttreten der Artikel 1 bis 10 des Bilanzrichtlinie-Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) an geltende Fassung der Vorschriften über die Rechnungslegung und deren Offenlegung ist erstmals auf das nach dem 31. Dezember 1983 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Das Unternehmen kann sie – mit Ausnahme der neuen Fassung der Vorschriften über die Prüfung – auf ein früheres Geschäftsjahr anwenden, jedoch nur insgesamt. Werden die geänderten Vorschriften auf ein früheres Geschäftsjahr nicht angewandt, so ist für das Geschäftsjahr die bisherige Fassung der Vorschriften anzuwenden.

   (2) Die vom Inkrafttreten der Artikel 1 bis 10 des Bilanzrichtlinie-Gesetzes an geltende Fassung der Vorschriften über die Prüfung von Jahresabschlüssen und Lageberichten ist auf Unternehmen, die ihren Jahresabschluß bei Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Gesetzes nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften prüfen lassen müssen, erstmals für das nach dem 1. August 1985 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

   (3) § 277 Abs. 2 Nr. 8 des Handelsgesetzbuchs ist erstmals auf das sechste nach dem Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Gesetzes beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

   Artikel 24

   (1) Waren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Jahresabschluß für das am 31. Dezember 1983 endende oder laufende Geschäftsjahr mit einem niedrigeren Wert angesetzt, als nach den Vorschriften im Sechsten Titel des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs zulässig ist, so darf der niedrigere Wertansatz beibehalten werden. § 261 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs ist in diesem Falle mit der Maßgabe anzuwenden, daß der niedrigere Wertansatz um planmäßige Abschreibungen entsprechend der voraussichtlichen Restnutzungsdauer zu vermindern ist.

   (2) Waren Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Jahresabschluß für das am 31. Dezember 1983 endende oder laufende Geschäftsjahr mit

einem niedrigeren Wert angesetzt, als nach den §§ 262, 263, 265 des Handelsgesetzbuchs zulässig ist, so darf der niedrigere Wertansatz insoweit beibehalten werden, als er

1. aus den Gründen der §§ 263, 265 des Handelsgesetzbuchs angesetzt worden ist oder
2. es sich um stille Rücklagen im Sinne des § 269 des Handelsgesetzbuchs handelt.

(3) Soweit ein niedrigerer Wertansatz nach den Absätzen 1 und 2 nicht beibehalten werden darf oder nicht beibehalten wird, kann bei der Aufstellung des Jahresabschlusses für das nach dem 31. Dezember 1983 beginnende Geschäftsjahr oder bei Anwendung auf ein früheres Geschäftsjahr nach Artikel 23 in dem früheren Jahresabschluß der Unterschiedsbetrag zwischen dem im letzten vorausgehenden Jahresabschluß angesetzten Wert und dem nach den Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs anzusetzenden Wert in Gewinnrücklagen eingestellt werden; dieser Betrag ist nicht Bestandteil des Jahresüberschusses. Satz 1 ist entsprechend auf Beträge anzuwenden, die sich ergeben, wenn Rückstellungen wegen Unvereinbarkeit mit den §§ 250, 265, 268 Abs. 2 Satz 2, § 269 des Handelsgesetzbuchs aufgelöst werden. Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen die in Rücklagen eingestellten Beträge im Anhang angeben.

(4) Ändern sich bei der erstmaligen Anwendung der durch die Artikel 1 bis 10 geänderten Vorschriften die bisherige Form der Darstellung oder die bisher angewandten Bewertungsmethoden, so sind § 238 Abs. 1, § 259 Abs. 1 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs bei der erstmaligen Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den geänderten Vorschriften nicht anzuwenden. Außerdem brauchen die Vorjahreszahlen bei der erstmaligen Anwendung nicht angegeben zu werden.

(5) Sind bei der erstmaligen Anwendung des § 240 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs über die Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens nicht ohne unverhältnismäßige Kosten oder Verzögerungen feststellbar, so dürfen die Buchwerte dieser Wirtschaftsgüter aus dem Jahresabschluß des vorhergehenden Geschäftsjahrs als ursprüngliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten übernommen und fortgeführt werden. Satz 1 darf entsprechend auf die Darstellung des Postens „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs" angewendet werden. Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, müssen die Anwendung der Sätze 1 und 2 im Anhang angeben.

Artikel 25

(1) Auf die Prüfung des Jahresabschlusses von gemeinnützigen Wohnungsunternehmen (§ 1 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes) sind die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs im Dritten Abschnitt des Dritten Buchs über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch Abschlußprüfer auf die Dauer von zehn Jahren seit Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Gesetzes nicht anzuwenden. Nach diesem Zeitraum sind die in Satz 1 bezeichneten Vorschriften nur dann nicht anzuwenden, wenn mindestens die Hälfte der Mitglieder des Vorstands des in § 23 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes bezeichneten Prüfungsverbands Wirtschaftsprüfer sind.

(2) Auf die Prüfung des Jahresabschlusses von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Gesellschaften im Sinne des § 178 des Handelsgesetzbuchs, bei denen die Mehrheit der Anteile und die Mehrheit der Stimmrechte Genossenschaften, gemeinnützigen Wohnungsunternehmen oder zur Prüfung von Genossenschaften zugelassenen Prüfungsverbänden zusteht, ist § 277 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs mit der Maßgabe anzuwenden, daß diese Gesellschaften sich auch von dem Prüfungsverband prüfen lassen dürfen, dem sie als Mitglied angehören, sofern wenigstens die Hälfte der Mitglieder des Vorstands dieses Prüfungsverbands Wirtschaftsprüfer ist. § 277 Abs. 2 und 3 des Handelsgesetzbuchs ist entsprechend anzuwenden.

(3) Bei der Prüfung des Jahresabschlusses der in Absatz 2 bezeichneten Gesellschaften durch einen Prüfungsverband darf der gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerk nur von Wirtschaftsprüfern unterzeichnet werden. Die im Prüfungsverband tätigen Wirtschaftsprüfer haben ihre Prüfungstätigkeit unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben. Sie haben sich insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten unparteiisch zu verhalten. Weisungen dürfen ihnen hinsichtlich ihrer Prüfungstätigkeit von Personen, die nicht Wirtschaftsprüfer sind, nicht erteilt werden. Die Zahl der im Verband tätigen Wirtschaftsprüfer muß so bemessen sein, daß die den Bestätigungsvermerk unterschreibenden Wirtschaftsprüfer die Prüfung verantwortlich durchführen können.

Artikel 26

Für die Anwendung des § 277 Abs. 2 und 3 des Handelsgesetzbuchs bleibt eine Mitgliedschaft im Aufsichtsrat des zu prüfenden Unternehmens außer Betracht, wenn sie spätestens mit der Beendigung der ersten Versammlung der Aktionäre oder Gesellschafter der zu prüfenden Gesellschaft, die nach Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Gesetzes stattfindet, endet.'

(2) In Artikel 12 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften vom 4. Juli 1980 (BGBl. I S. 836) wird folgender § 7 eingefügt:

„§ 7

Gewinnverwendung

(1) Bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die bei Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) in das Handelsregister eingetragen

ist, haben die Gesellschafter Anspruch auf den Jahresüberschuß zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags, soweit dieser Betrag nicht nach Gesetz oder Gesellschaftsvertrag von der Verteilung unter die Gesellschafter ausgeschlossen ist.

(2) Haben die Gesellschafter nach Absatz 1 ganz oder teilweise Anspruch auf den Jahresüberschuß, so sind Änderungen des Gesellschaftsvertrags nur in das Handelsregister einzutragen, wenn zugleich eine Änderung des Gesellschaftsvertrags eingetragen wird, durch die dieser Anspruch, die gesetzliche Regelung des § 29 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder eine davon abweichende Bestimmung in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen wird.

(3) § 29 Abs. 1 und 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung ist für diese Gesellschaften erst anzuwenden, wenn die Änderung des Gesellschaftsvertrags nach Absatz 2 in das Handelsregister eingetragen worden ist."

Artikel 12

Berlin-Klausel

Dieses Gesetz gilt nach Maßgabe des § 12 Abs. 1 und des § 13 Abs. 1 des Dritten Überleitungsgesetzes auch im Land Berlin. Rechtsverordnungen, die auf Grund des Handelsgesetzbuchs oder des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen erlassen werden, gelten im Land Berlin nach § 14 des Dritten Überleitungsgesetzes.

Artikel 13

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 1983 in Kraft.

Begründung

A. Allgemeines

I. Einleitung

Der Gesetzentwurf dient der Angleichung von Rechtsvorschriften des deutschen Rechts an die Vierte Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 25. Juli 1978 über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG, ABl. Nr. L 222 vom 14. August 1978, S. 11-31). Rechtsgrundlage für den Erlaß der Vierten Richtlinie (IV. RL) ist Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g des Vertrags über die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft (EWG). Auf Grund dieser Vorschrift sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, diejenigen Schutzvorschriften zu koordinieren und gleichwertig zu gestalten, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind.

Die Richtlinie ist den Mitgliedstaaten mit Schreiben des Ratspräsidenten vom 31. Juli 1978, das der Ständigen Vertretung der Bundesrepublik Deutschland bei den Europäischen Gemeinschaften (EG) am 1. August 1978 zuging, bekannt gemacht worden. Die Mitgliedstaaten sind nach Artikel 55 Abs. 1 der Richtlinie verpflichtet, die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften innerhalb von zwei Jahren nach der Bekanntgabe der Richtlinie zu erlassen. Den Unternehmen braucht die Anwendung dieser Vorschriften erst achtzehn Monate nach Ablauf der Frist von zwei Jahren, soweit nicht weitergehende Übergangsfristen zulässig sind, vorgeschrieben zu werden (Artikel 55 Abs. 2 IV. RL).

In Anbetracht des Umstands, daß die Rechnungslegung in der Bundesrepublik Deutschland weitgehend rechtsformunabhängig ist und vielfältige Verknüpfungen mit anderen Bereichen, insbesondere dem Steuerrecht und der Konzernrechnungslegung, bestehen, bedurfte es umfangreicher Vorarbeiten und Erörterungen mit den Beteiligten. Deshalb hat sich eine fristgemäße Umsetzung als nicht durchführbar erwiesen. Ähnliche Erfahrungen haben auch die anderen Mitgliedstaaten der EWG gemacht; bisher haben erst zwei Mitgliedstaaten, nämlich Dänemark und Großbritannien, und zwar auch nicht innerhalb der Zweijahresfrist, ihr Recht angepaßt.

Die Richtlinie ist gemäß ihrem Artikel 62 an die Mitgliedstaaten gerichtet. Sie ist daher nicht unmittelbar, sondern nur nach Maßgabe der Vorschriften des nationalen Rechts der Mitgliedstaaten anzuwenden.

II. Inhalt und Anwendungsbereich der Vierten Richtlinie

Die Vierte Richtlinie enthält Vorschriften über die Gliederung und den Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichts sowie über die Bewertung der in den Jahresabschluß aufzunehmenden Gegenstände und über die Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts von Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Sie schreibt ferner für große und mittelgroße Unternehmen dieser Rechtsformen die Prüfung des Jahresabschlusses durch nach nationalem Recht zugelassene Prüfer vor.

Die Pflicht zur Offenlegung des Jahresabschlusses für Unternehmen in den genannten Rechtsformen ist bereits in der Ersten Richtlinie vom 9. März 1968 (68/151/EWG, ABl. Nr. L 65 vom 14. März 1968, S. 8) festgelegt worden. Artikel 2 Abs. 1 Buchstabe f dieser Richtlinie verpflichtet die Mitgliedstaaten vorzuschreiben, daß die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung für jedes Geschäftsjahr sowie die Personalien derjenigen Personen offenzulegen sind, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften einen Bestätigungsvermerk zu der Bilanz zu erteilen haben. Die Gesellschaften mit beschränkter Haftung wurden von dieser Verpflichtung bis zum Zeitpunkt der Anwendung der nunmehr erlassenen Vierten Richtlinie ausgenommen.

Die Vierte Richtlinie enthält – wie alle Richtlinien auf Grund von Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g des EWG-Vertrags – nur Mindestvorschriften, so daß die Mitgliedstaaten berechtigt sind, im Interesse der zu schützenden Personen in ihrem innerstaatlichen Recht über die Mindestanforderungen der Richtlinie hinauszugehen.

III. Aufbau und Inhalt des Entwurfs

1. Der Entwurf sieht ein Artikelgesetz vor, das ausschließlich bestehende Gesetze ändert. Ein weiteres selbständiges Gesetz im Bereich des Handels- und Gesellschaftsrechts wird dadurch vermieden.

   In das Handelsgesetzbuch soll ein neues Drittes Buch über den Jahresabschluß und den Lagebericht eingefügt werden. Es soll im Rahmen der Umsetzung der Vierten Richtlinie alle Vorschriften aufnehmen, die schon heute rechtsform- und größenunabhängige Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für alle Unternehmen sind oder die künftig für mehrere Rechtsformen gelten sollen. Im Interesse der Übersichtlichkeit wird dabei der Anwendungsbereich der einzelnen Vorschriften schon durch die Formulierung deutlich gemacht; Vorschriften, die in das Dritte Buch eingestellt werden, jedoch nicht für alle Unternehmen gelten sollen, heben die Einschränkung (etwa „Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben") bereits in der Einleitung hervor.

   Die Grundsätze der Rechnungslegung sollen nach dem Entwurf im Handelsgesetzbuch geschlossen dargestellt werden; die Spezialgesetze sollen nur wenige ergänzende Regelungen enthalten. Dies soll die Übersicht insbesondere für kleine Unternehmen erleichtern.

Für die kleinen Unternehmen ist dabei auch von Bedeutung, daß Ausgangspunkt der Rechnungslegungsvorschriften für künftig publizitätspflichtige Unternehmen die kleine GmbH sein soll, nicht mehr – wie dies heute der Fall ist und bei einer Umsetzung der Richtlinie primär im Aktiengesetz unvermeidlich wäre – die große börsennotierte Gesellschaft.

Die rechtsformunabhängige Kodifizierung der für alle bilanzierenden Kaufleute geltenden Gewinnermittlungsvorschriften sichert auch besser als rechtsformspezifische Regelungen in den Einzelgesetzen, daß am Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz festgehalten werden kann. Dieser Grundsatz besagt, daß bei der steuerlichen Gewinnermittlung das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 EStG). Im Interesse der steuerneutralen Umsetzung der Vierten Richtlinie soll an dieser Regelung festgehalten werden. Das ist wegen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nur möglich, wenn gewährleistet ist, daß die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, von einzelnen rechtsformspezifischen Besonderheiten abgesehen, für alle bilanzierenden Kaufleute den gleichen Inhalt haben.

Personenhandelsgesellschaften (mit Ausnahme der in die Regelung einbezogenen Kapitalgesellschaft & Co) und Einzelkaufleute werden nach dem Entwurf besser als bisher gegen die analoge Anwendung von Rechnungslegungsvorschriften geschützt, die nur für Kapitalgesellschaften bestimmt sind. Denn der Entwurf stellt bei der Formulierung der Vorschriften des neuen Dritten Buchs des HGB jeweils ausdrücklich klar, für welche Unternehmen die Regeln gelten sollen. Die sichere Abgrenzung des Anwendungsbereichs der einzelnen Vorschriften ist im Interesse der Rechtssicherheit geboten.

2. Die in der Vierten Richtlinie enthaltenen Wahlrechte werden in dem Entwurf grundsätzlich so ausgeübt, daß den Unternehmen alle zulässigen Erleichterungen zugute kommen.

3. Der Entwurf beschränkt sich grundsätzlich auf die Durchführung der Vierten Richtlinie. Hiervon müssen jedoch im Interesse der Erhaltung des Sachzusammenhangs und des Gläubigerschutzes einige Ausnahmen gemacht werden.

   Die wichtigsten sind folgende:

   a) Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, bei denen kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (Kapitalgesellschaften & Co), werden der GmbH gleichgestellt.

   b) Genossenschaften werden in die für künftige publizitätspflichtige Unternehmen geltenden Regelungen über die Rechnungslegung einbezogen.

   c) Unternehmen öffentlich-rechtlicher Körperschaften, die Kaufmann sind, werden wie jeder andere Kaufmann behandelt.

   d) Die Einführung der Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen nach der Vierten Richtlinie macht eine Reihe von Änderungen der Vorschriften über die Abschlußprüfung und die Zulassung zum Prüferberuf erforderlich.

4. Mit dem Vorschlag, die Rechnungslegungsvorschriften im Schwerpunkt in das Handelsgesetzbuch einzustellen, wird davon abgesehen, ein eigenständiges Rechnungslegungsgesetz zu schaffen. Dieser Vorschlag vermeidet es auch, ein zukünftiges Unternehmensrecht zu präjudizieren.

IV. Zu den Vorschlägen des Entwurfs, die sich nicht unmittelbar aus der Vierten Richtlinie ergeben

1. Vorbemerkung

a) Bei der Durchführung der Vierten Richtlinie muß berücksichtigt werden, daß die Rechnungslegung sich im deutschen Recht weitgehend rechtsformunabhängig entwickelt hat. Dies ergibt sich schon aus dem Umstand, daß – soweit sich aus den Steuergesetzen nichts anderes ergibt – die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften schon bisher der steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde gelegt werden und insoweit wegen des Erfordernisses der Gleichmäßigkeit der Besteuerung einheitlich für alle Unternehmen maßgeblich sind (§ 5 EStG). Zu den danach gegenwärtig maßgeblichen handelsrechtlichen Vorschriften gehören nach Abschnitt 29 der Einkommensteuerrichtlinien auch die §§ 148, 149 und 151 bis 161 AktG. Von der allgemeinen Geltung der aktienrechtlichen Vorschriften geht auch der vom betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Bundesverbandes der Deutschen Industrie entwickelte Industriekontenrahmen aus, dem die aktienrechtlichen Schemata (§§ 151, 157 AktG) sowohl für die Bilanz als auch für die Gewinn- und Verlustrechnung zugrunde liegen.

b) Es wäre daher verfehlt, die aktienrechtlichen Vorschriften über die Rechnungslegung als eine auf Aktiengesellschaften beschränkte Regelung anzusehen. Letzteres trifft nur für die Vorschriften über die Prüfung und Publizität zu. Nach einer anfänglichen Unsicherheit hat sich nach Inkrafttreten des Aktiengesetzes von 1965 die Auffassung durchgesetzt, daß es sich bei der überwiegenden Zahl der Regelungen des Aktiengesetzes um Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) handelt, die gemäß § 39 HGB von jedem Kaufmann beachtet werden müssen, wenn seine Rechnungslegung den gesetzlichen Anforderungen entsprechen soll. Seit der Änderung des § 5 EStG im Jahre 1969 (Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 16. Mai 1969, BGBl. I S. 421) ist klargestellt, daß Bilanzierungsvorschriften des Handelsrechts, die Ausdruck der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind, unmittelbare steuerliche Wirkung haben. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung sowie auch dessen Umkehrung, wonach steuerrechtliche Sondervorschriften bei der steuerlichen Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden können, wenn sie auch handelsrechtlich beachtet worden sind, ist damit vom Gesetzgeber ausdrücklich anerkannt worden.

c) Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften gelten allerdings wegen des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts in § 5 Abs. 4 EStG nur insoweit, als das Steuerrecht nicht eine andere Bewertung vorschreibt. Da dies aber nur in einem beschränkten Umfang der Fall ist, werden auch die handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze steuerlich meist übernommen.

d) Die Beibehaltung des für Gesetzgebung und Praxis wichtigen Grundsatzes der Maßgeblichkeit wird durch die Vierte Richtlinie als solche nicht gefährdet, weil die Richtlinie in den für die Maßgeblichkeit wichtigen Vorschriften mit den aktienrechtlichen Grundsätzen übereinstimmt oder doch wenigstens bei einem entsprechenden Gebrauch der den Mitgliedstaaten eingeräumten Wahlrechte Änderungen insoweit nicht erforderlich macht. Um so mehr erscheint es geboten, auch bei der Umsetzung der Richtlinie in deutsches Recht alles zu vermeiden, was zu einer Gefährdung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes führen könnte.

e) Die Gefahr einer rechtsformbezogenen Auseinanderentwicklung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit die Gefahr der Aufhebung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes wäre aber nicht gebannt, wenn nicht ausdrücklich klargestellt würde, wieweit die neuen Vorschriften als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gelten sollen. Deshalb müssen rechtsformspezifische Regelungen vermieden werden, die dazu führen könnten, daß der Inhalt der für die Gewinnermittlung wesentlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung von der Rechtsform des Unternehmens abhängig wäre.

2. Die Erstreckung der Regelung auf andere Gesellschaftsformen

Soweit der Entwurf andere als die von der Richtlinie unmittelbar erfaßten Rechtsformen in die Neuregelung der Rechnungslegung einbezieht, sind dafür die folgenden Überlegungen bestimmend:

a) Kapitalgesellschaft & Co

aa) In der Präambel der Vierten Richtlinie wird das Erfordernis der Harmonisierung der Abschlußpublizität mit der Erwägung begründet, daß die in der Richtlinie genannten Rechtsformen Gesellschaftern, Gläubigern und Dritten eine Sicherheit nur durch ihr Gesellschaftsvermögen bieten. Die Abschlußpublizität muß also als der notwendige Ausgleich für die Haftungsbeschränkung aufgefaßt werden. Das gilt in vollem Umfang auch für die Kapitalgesellschaft & Co ohne eine natürliche Person als persönlich haftenden Gesellschafter, bei der ebenso wie bei der GmbH die Haftung für die Unternehmensverbindlichkeiten auf ein bestimmtes Vermögen beschränkt ist. Das Schweigen der Richtlinie in bezug auf die Kapitalgesellschaft & Co (insbesondere in ihrer Ausprägung als GmbH & Co KG) ist nur darauf zurückzuführen, daß diese Variante außer in Deutschland nur in den Niederlanden eine wirtschaftlich bedeutsame Rolle spielt, so daß auf diesem Feld ein allgemeines Harmonisierungsbedürfnis nicht bestand. Würde aber die Kapitalgesellschaft & Co nicht in den Entwurf einbezogen werden, so könnten mit Hilfe dieser Rechtsform die Regelungen der Vierten Richtlinie leicht umgangen werden. Die GmbH, auf die die Vierte Richtlinie zwingend angewendet werden muß, ist mit der Rechtsform der Kapitalgesellschaft & Co wirtschaftlich austauschbar. Der Verzicht auf die Einbeziehung dieser Gesellschaften könnte die Bundesrepublik Deutschland dem Vorwurf aussetzen, die Vierte Richtlinie nicht ihrem Zweck entsprechend in deutsches Recht umzusetzen und deutschen Unternehmen ein breites Tor zu öffnen, sich den zwingenden Regelungen der Vierten Richtlinie zu entziehen.

bb) Die Nichteinbeziehung der Kapitalgesellschaft & Co in die Rechnungslegung stünde aber auch in kaum verständlichem Gegensatz zur rechtspolitischen Entwicklung der letzten Jahre. Die Bundesregierung hat bei der zweimaligen Vorlage der ursprünglich beabsichtigten großen GmbH-Reform, die auch Vorschriften für die Rechnungslegung, Publizität und Prüfung der GmbH vorsah, jeweils die GmbH & Co einbezogen. Darüber hinaus hat die Körperschaftsteuerreform das steuerrechtliche Gefälle zwischen GmbH und GmbH & Co weitgehend beseitigt. Mit der am 1. Januar 1981 in Kraft getretenen GmbH-Novelle ist auch das gesellschaftsrechtliche Gefälle zwischen GmbH und GmbH & Co weiter vermindert worden. Mit der sich aus diesen Entscheidungen des Gesetzgebers ergebenden Zielsetzung wäre es nicht vereinbar, nunmehr ein Gefälle im Bereich der Rechnungslegung zwischen diesen beiden Rechtsformen neu entstehen zu lassen. Auch der Bundesrat hat deshalb bei der Behandlung der Entwürfe zur großen GmbH-Reform die Einbeziehung der GmbH & Co in die GmbH-Rechnungslegung gebilligt (vgl. Anlage 2 zur Bundestags-Drucksache 7/253, dort § 26 EGGmbHG Nr. 5).

cc) Die Niederlande als einziger Mitgliedstaat der EG, in dem außer in der Bundesrepublik Deutschland die Rechtsform der GmbH & Co eine Rolle spielt, beabsichtigen ebenfalls, bei der Umsetzung der Vierten Richtlinie die GmbH & Co einzubeziehen. In diesem Zusammenhang darf nicht unberücksichtigt bleiben, daß die Publizität der Rechnungslegung die mildeste Form aller denkbaren Lösungen zum Schutz der Gläubiger einer Kapitalgesellschaft & Co ist. Wenn es gestattet ist, die Haftung durch die Wahl bestimmter Rechts- und Gestaltungsformen oder durch Aufspaltung bestehender Unternehmen in mehrere selbständige Unternehmen auf bestimmte Teile des Vermögens zu beschränken, dann muß es den mit solchen Unternehmen in Beziehung stehenden Personen zumindest ermöglicht werden, ihr Risiko durch Einsichtnahme in den Jahresabschluß abzuschätzen.

dd) Die Kapitalgesellschaft & Co ist im übrigen eine rechtlich ungesicherte Gestaltungsform der Personenhandelsgesellschaft. Ihre Zukunft ist weitgehend von der Entwicklung der Rechtsprechung abhängig. Es ist nicht zu übersehen, daß in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, der sich

immer häufiger mit dieser Gestaltungsform befassen muß, eine deutliche Tendenz besteht, den Haftungsdurchgriff auf die Gesellschafter in größerem Umfang zuzulassen. Sie würde sich noch verstärken, wenn der Gläubigerschutz bei der mit der GmbH austauschbaren Kapitalgesellschaft & Co anders als bei der GmbH gestaltet würde. Den mittelständischen Unternehmen, die in der Form der Kapitalgesellschaft & Co betrieben werden, wäre aber am wenigsten gedient, wenn sie die Ungleichbehandlung im Verhältnis zur GmbH längerfristig mit dem Haftungsdurchgriff, der dann nicht mehr rückgängig zu machen wäre, erkaufen müßten.

ee) Wie notwendig es ist, den für Aktiengesellschaften selbstverständlichen Gläubigerschutz im Rahmen der Anpassung an die Vorschriften der Vierten Richtlinie für alle Rechtsformen, die eine Beschränkung der Haftung auf ein bestimmtes Kapital ermöglichen, zu verwirklichen, zeigt die Insolvenzstatistik. Bezogen auf die Gesamtzahl der Unternehmen in der jeweiligen Rechtsform wurden von je 1 000 Unternehmen im Jahre 1976 insolvent: 16 GmbH & Co KG, 15 GmbH, 6 OHG/KG (ohne GmbH & Co KG), 6 Aktiengesellschaften, 4 eingetragene Einzelunternehmen. Diese Tendenz hat sich in den Folgejahren – allerdings mit einer Verschiebung in der Rangfolge – fortgesetzt. Für 1980 lauten die entsprechenden Zahlen wie folgt: 10 GmbH, 8 GmbH & Co KG, 5 Aktiengesellschaften und je 2 „echte" Personenhandelsgesellschaften (ohne GmbH & Co KG) und Einzelkaufleute.

Der Umstand, daß Aktiengesellschaften und Personenhandelsgesellschaften mit natürlichen Personen als persönlich haftenden Gesellschaftern im langjährigen Mittel hinsichtlich der Zahl der Insolvenzen ähnlich niedrig liegen, legt den Schluß nahe, daß die Haftungsbeschränkung der GmbH und der GmbH & Co KG in Verbindung mit der fehlenden Publizität und Prüfung zu einer weniger sorgfältigen Geschäftsführung verleitet. Dieser Eindruck verstärkt sich noch, wenn man weiter berücksichtigt, daß die im Handelsregister eingetragenen persönlich haftenden Einzelunternehmer mit einem noch geringeren Prozentsatz (0,4 % bzw. 0,2 %) konkursanfällig sind. Publizität und Prüfung der Rechnungslegung erscheinen daher als Mittel, die Zahl der Insolvenzen bei Haftungsbeschränkungen zu verringern und sie der Zahl der Insolvenzen bei persönlicher Haftung anzunähern.

ff) Die Einbeziehung der Kapitalgesellschaft & Co in die Durchführung der Vierten Richtlinie ist auch im Hinblick auf die Größe der Unternehmen geboten, für die diese Gestaltungsform der Personenhandelsgesellschaft gewählt worden ist. Während nach einer im Auftrag des Bundesministeriums der Justiz durchgeführten rechtstatsächlichen Untersuchung im Jahre 1978 nur 13,5 vom Hundert der GmbH die Größenmerkmale der Vierten Richtlinie für die Einführung der Prüfungspflicht erfüllten, überschritten nicht weniger als 36,6 vom Hundert der GmbH & Co KG diese Schwellenwerte. Um so größer ist bei Unternehmen in dieser Gestaltungsform die Bedeutung der Abschlußpublizität für den Gläubigerschutz. Andererseits wird sich für die Mehrzahl dieser Unternehmen durch deren Einbeziehung in das Bilanzrichtliniegesetz keine zusätzliche Belastung ergeben. Nach der genannten Umfrage ließen im Jahre 1978 70 % dieser Unternehmen ihren Jahresabschluß freiwillig prüfen.

b) Genossenschaften

Die Genossenschaften sind seit langem bilanzierungspflichtig. Ihre Rechnungslegung entspricht weitgehend den aktienrechtlichen Vorschriften. In Zukunft soll die Gleichbehandlung dieser Unternehmen mit wirtschaftlich vergleichbaren Unternehmen anderer Rechtsformen noch besser sichergestellt werden. Für kleine und mittlere Genossenschaften hat dies den Vorteil, daß ihnen in dem Entwurf Erleichterungen gegenüber dem geltenden Recht eingeräumt werden können.

c) Unternehmen der öffentlichen Hand

Eine weitere Ausnahme vom Grundsatz der Beschränkung des Entwurfs auf die Durchführung der Vierten Richtlinie betrifft die Einbeziehung von Unternehmen der öffentlichen Hand. Mit diesem Vorschlag soll dem Grundsatz Rechnung getragen werden, Unternehmen der öffentlichen Hand nicht besser zu stellen als private Unternehmen. Der Vorschlag entspricht im übrigen einer Forderung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages anläßlich der Verabschiedung des Publizitätsgesetzes (vgl. Bundestags-Drucksache zu V/4416 zu § 3 EPublG).

d) Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften

Nicht zutreffend ist die in einigen Stellungnahmen aufgestellte Behauptung, daß Einzelkaufleute und „echte" Personenhandelsgesellschaften mit neuen Bilanzierungspflichten überzogen würden. Einige grundlegende Regelungen, die der Entwurf für das Handelsgesetzbuch vorsieht, gelten allerdings auch für diese Unternehmen. Eine materielle Änderung gegenüber dem geltenden Recht ist damit jedoch nicht verbunden, da bereits nach den §§ 6, 39 ff. HGB Kaufleute und Personenhandelsgesellschaften Bilanzen aufzustellen haben, die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen müssen. Diese sind heute an den auf Großunternehmen zugeschnittenen Bestimmungen des Aktiengesetzes orientiert. Nach dem Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Gesetzes wird Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften nicht ein „Mehr", sondern eher ein „Weniger" an Bilanzierungspflichten abverlangt werden, weil die Vorbildfunktion der großen Aktiengesellschaft im Handelsgesetzbuch durch das Leitbild der kleinen GmbH als eines typisch mittelständischen Unternehmens ersetzt werden soll. Die nach dem Entwurf für das Handelsgesetzbuch vorgesehenen Normen beschränken sich für Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleute auf den heute allgemein anerkannten Grundbestand der anerkannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, sie erstrecken sich insbesondere nicht auf Publizität und Prüfung.

3. Die wichtigsten sonstigen Regelungen über die Richtlinie hinaus

Im Hinblick auf den Regelungszusammenhang des deutschen Rechts ist, wie unter III. dargelegt, eine Reihe weiterer Änderungen geboten oder angezeigt, die durch die Richtlinie nicht im einzelnen vorgegeben sind. Die beiden wichtigsten sind die Übergangsregelung für Steuerberater und die Verbesserung der Unterrichtung der Aufsichtsratsmitglieder. Hierfür sprechen folgende Erwägungen:

a) Übergangsregelung für Steuerberater

Der Entwurf enthält in Artikel 6 einen Komplex von Vorschriften, der sich mit den berufsrechtlichen Problemen befaßt, die sich aus der Ausdehnung der Pflichtprüfung auf die GmbH und die GmbH & Co KG ergeben. Die Vierte Richtlinie hat hierüber schon deshalb keine Bestimmungen getroffen, weil im Rahmen einer gesonderten (Achten) EG-Richtlinie die Harmonisierung der Qualifikation von Abschlußprüfern vorgesehen ist. Gleichwohl sind mit der Umsetzung der Vierten Richtlinie in deutsches Recht berufsrechtliche Folgeregelungen notwendig geworden, weil es in Deutschland neben dem allein prüfungsberechtigten Beruf des Wirtschaftsprüfers den Beruf des Steuerberaters gibt. Steuerberater dürfen zwar keine Pflichtprüfungen durchführen. Sie haben aber – außerhalb der gesetzlichen Prüfungspflicht – in gewissem Umfang Jahresabschlüsse von Unternehmen geprüft, die sich der Abschlußprüfung freiwillig unterzogen haben, und solche Unternehmen beraten. Diese Unternehmen werden nunmehr weitgehend in die Pflichtprüfung einbezogen. Auch die Beratung, insbesondere die Steuerberatung, der prüfungspflichtig werdenden Unternehmen durch Steuerberater ist gefährdet, wenn künftig der Jahresabschluß des Unternehmens durch einen Wirtschaftsprüfer geprüft werden muß; denn dieser wird oft auch die steuerliche Beratung des Unternehmens übernehmen. Deshalb ist eine Übergangsregelung zur Wahrung vorhandener Besitzstände vorgesehen, insbesondere zur Vermeidung von Mandatsverlusten bei Steuerberatern, die diese Unternehmen bisher betreut haben. Gleiches soll für vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte gelten.

b) Verbesserung der Unterrichtung der Aufsichtsratsmitglieder

Die Erfahrungen aus der Praxis zeigen, daß die Mitglieder des Aufsichtsrats oft nicht hinreichend über die in einem Prüfungsbericht aufgezeigten Gefahren für das Unternehmen unterrichtet werden. Die vorgesehene Änderung des § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG hat den Zweck, diesem Mangel entgegenzuwirken.

Zwar soll es, um Gefahren für das Unternehmen durch mangelnde Geheimhaltung begegnen zu können, dabei bleiben, daß durch Beschluß des Aufsichtsrats die grundsätzlich vorgesehene Aushändigung des Prüfungsberichts an alle Aufsichtsratsmitglieder ausgeschlossen werden kann. Doch soll der Wirtschaftsprüfer an der Aufsichtsratssitzung über die Beschlußfassung zum Jahresabschluß immer dann teilnehmen müssen, wenn der Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder verweigert worden ist. In diesen Fällen erscheint es unumgänglich, daß sich die Aufsichtsratsmitglieder durch Fragen an den Abschlußprüfer unmittelbar unterrichten können.

V. Grundsätze der Anpassung des deutschen Rechts. Alternative Lösungsmöglichkeiten

Bei der Anpassung des deutschen Rechts an die Vorschriften der Vierten Richtlinie geht der Entwurf von den folgenden Grundsätzen aus:

1. Erhaltung der Rechtsform- und Größenunabhängigkeit der Rechnungslegung und damit der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung

Wenn es den Unternehmen weiterhin wie bisher möglich sein soll, die Handelsbilanz ohne größere Veränderungen für die steuerliche Gewinnermittlung zu verwenden, muß die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung erhalten bleiben. Die Unternehmen würden mit einem zusätzlichen Aufwand belastet werden, wenn die Anpassung dazu führen würde, daß für handelsrechtliche und steuerliche Zwecke jeweils verschiedene Jahresabschlüsse aufgestellt werden müßten. Diese Gefahr kann wegen der Änderung der weitgehend als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anerkannten aktienrechtlichen Vorschriften nur abgewendet werden, wenn die Rechnungslegung in dem bisherigen Umfang einheitlich bleibt, weil der steuerlichen Gewinnermittlung wegen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nur solche handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zugrunde gelegt werden können, die rechtsform- und größenunabhängig auf alle buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden angewendet werden können.

Es ist der Vorschlag gemacht worden, die gesamten Rechnungslegungsvorschriften einschließlich der Bestimmungen über Prüfung und Publizität in einem besonderen Rechnungslegungsgesetz zusammenzufassen. Dies hätte für alle buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden den Vorteil, daß die Vorschriften über die Rechnungslegung in einem Gesetz zu finden wären.

Wenn trotz dieser Vorteile darauf verzichtet wird, ein Rechnungslegungsgesetz vorzuschlagen, so geschieht dies, um eine grundsätzliche Reform zu vermeiden. Die vorgeschlagene Erweiterung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften entspricht der rechtstatsächlichen Entwicklung der letzten Jahre besser und führt nur das geltende Recht fort. Das Handelsgesetzbuch bietet sich für eine solche Regelung deshalb an, weil es in den §§ 38 ff. bereits die Verpflichtung des Kaufmanns zur Rechnungslegung und deren wichtigste Grundsätze enthält. Diese Vorschriften gelten über die Verweisung in § 6 HGB auch für Handelsgesellschaften ebenso wie für Unternehmen, die, wie z. B. Genossenschaften, als Kaufmann gelten (§ 17 Abs. 2 GenG). Auch soweit die Rechnungslegung heute im wesentlichen in Spezialgesetzen geregelt ist (§§ 148 ff. AktG, §§ 41 ff. GmbHG, § 5 PublG), handelt es sich nur um die Ausfüllung der aus den §§ 38 ff. HGB folgenden Verpflichtungen. Durch die Übernahme der rechtsformunabhängigen Rechnungslegungsvorschrif-

ten in das Handelsgesetzbuch entsteht für die Unternehmen keine Schwierigkeit, das für sie geltende Recht zu ermitteln; denn das Handelsgesetzbuch ist auch in anderen Bereichen das für den Kaufmann wichtigste Gesetz, das er auch dann zu Rate ziehen muß, wenn er sein Unternehmen in der Rechtsform der Aktiengesellschaft, der Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder auch der Genossenschaft betreibt.

2. Vermeidung von Mehrfachregelungen

Der Entwurf vermeidet – soweit wie möglich – Mehrfachregelungen. Dem dient vor allem die Zusammenfassung der Vorschriften über den Jahresabschluß und den Lagebericht im Ersten und Zweiten Abschnitt des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs. Darüber hinaus werden die für mehrere Rechtsformen gemeinsamen Vorschriften über die Prüfung und Offenlegung in das Dritte Buch des Handelsgesetzbuchs übernommen. Dadurch wird vermieden, daß inhaltlich übereinstimmende Vorschriften jeweils in das Aktiengesetz, das Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, das Publizitätsgesetz, das Genossenschaftsgesetz und für bestimmte Kapitalgesellschaften & Co in das Zweite Buch des Handelsgesetzbuchs aufgenommen werden müssen: Bei einer solchen, von der Wirtschaft überwiegend geforderten Art der Anpassung des deutschen Rechts an die Vierte Richtlinie würde der Regelungsumfang um ein Vielfaches ansteigen. Ob ein Unternehmen verpflichtet ist, den Jahresabschluß prüfen zu lassen und offenzulegen, soll jedoch aus den Spezialgesetzen ersichtlich sein, da diese Verpflichtungen rechtsform-, größen- und branchenspezifisch sind.

3. Vermeidung unangemessener Belastungen der mittelständischen Wirtschaft

Ebenso wie die Vierte Richtlinie bemüht sich auch der Entwurf, die mittelständische Wirtschaft nicht mehr als notwendig zu belasten. Es sollen daher nur die Angaben verlangt werden, die für ein ordnungsmäßiges Rechnungswesen schon im Interesse des Kaufmanns selbst erforderlich oder zum Schutze Dritter geboten sind. Dabei muß davon ausgegangen werden, daß die Steuerbehörden schon bisher für die Abgabe der Steuererklärungen von allen buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden die Beachtung eines großen Teils der aktienrechtlichen Vorschriften über die Rechnungslegung bis hin zur Einhaltung des Gliederungsschemas verlangen.

Wie bereits erwähnt, soll Ausgangspunkt für die Regelung über den Inhalt der Rechnungslegung in Zukunft nicht mehr die große börsennotierte Aktiengesellschaft, sondern die kleine GmbH sein. Diese Regelungsweise wird gewählt, weil nahezu 90 vom Hundert der von der Vierten Richtlinie erfaßten Unternehmen kleine Gesellschaften sein werden und weil auf dieser Basis in größerem Umfang gemeinsame Regelungen möglich sind als bei Zugrundelegung der großen Aktiengesellschaft. Das Rechnungswesen der großen Aktiengesellschaften ist schon aus Gründen der Unternehmensführung so weitgehend entwickelt, daß die Vierte Richtlinie für diese Unternehmen keine über deren Praxis hinausgehenden Anforderungen enthält. Würde die Rechnungslegung wie bisher überwiegend im Aktiengesetz geregelt bleiben, so läge es nahe, daß diese Rechnungslegungsvorschriften – zumindest über das Steuerrecht – ohne Einschränkung auf kleine und mittlere Unternehmen angewendet würden. Dies aber wäre für die mittelständische Wirtschaft nicht zumutbar und soll deshalb gerade in ihrem Interesse vermieden werden. Dementsprechend gehen die für das Handelsgesetzbuch vorgesehenen Regelungen von den Mindestanforderungen aus, die für kleine GmbH nach der Vierten Richtlinie vorgeschrieben werden müssen.

Die Anforderungen der Vierten Richtlinie an kleine Gesellschaften liegen im allgemeinen unter denen des geltenden Aktienrechts. In weiten Bereichen werden die Verpflichtungen im Vergleich zum jetzigen Rechtszustand daher abgemildert werden.

4. Steuerneutrale Durchführung der Vierten Richtlinie

Bei der Verabschiedung der Vierten Richtlinie ist erreicht worden, daß die in Deutschland traditionelle Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz beibehalten werden darf, so daß die Richtlinie steuerneutral durchgeführt werden kann. Den möglichen Gefahren einer Auseinanderentwicklung von Steuerrecht und Handelsbilanzrecht wird mit der Übernahme der rechtsformunabhängigen Regelungen in das Handelsgesetzbuch und mit dem weitgehenden Verzicht auf rechtsformspezifische Regelungen begegnet. Auch wird bei der Ausübung der den Mitgliedstaaten eingeräumten Wahlrechte darauf geachtet, daß sich im Verhältnis zur heutigen Praxis keine grundsätzlichen Änderungen ergeben. Dies gilt sowohl für die Fälle der (sogenannten umgekehrten) Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz als auch für die häufig vorkommende Praxis, daß die Handelsbilanz unter Berücksichtigung der steuerlichen Sonderregelungen aufgestellt und der steuerlichen Gewinnermittlung ohne Änderungen zugrundegelegt wird. Doppelarbeit bleibt den Unternehmen auf diese Weise erspart.

5. Erhaltung der Flexibilität der Rechnungslegung

Der Entwurf verzichtet darauf, die Rechnungslegung über das unbedingt notwendige Maß hinaus im einzelnen festzulegen. In das an alle Unternehmensformen gerichtete Dritte Buch des Handelsgesetzbuchs ist nur ein schon heute anerkannter Grundbestand von Buchführungs- und Bewertungsgrundsätzen aufgenommen worden. Die auch von der Sache her gebotene Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe ermöglicht zudem ein hohes Maß an Flexibilität. Dadurch werden auch in Zukunft für die Neubildung und Weiterentwicklung ergänzender Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch die kaufmännische Praxis Raum und Bedarf bleiben.

VI. Wesentliche Änderungen

1. Aktiengesellschaften

a) In Zukunft soll sich nicht nur die generelle Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses, sondern auch dessen Inhalt aus dem Handelsgesetzbuch ergeben (§§ 6, 39, 238 ff. HGB). Die Vorschriften des Aktiengesetzes über die Prüfung und über die Form der Offenlegung des Jahresabschlusses sollen insoweit aufgehoben werden, als sie sich künftig aus dem Handelsgesetzbuch ergeben.

b) Die Gliederungsvorschriften für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sollen nicht mehr in das Aktiengesetz aufgenommen werden. Die nach der Vierten Richtlinie vorzuschreibenden Gliederungen sollen unter Einräumung der zulässigen Erleichterungen in das Handelsgesetzbuch eingestellt werden; für Aktiengesellschaften werden insoweit die Anlagen 1 und 2 zum Handelsgesetzbuch maßgeblich sein.

c) In materiell-rechtlicher Hinsicht ergeben sich für die Rechnungslegung der Aktiengesellschaften kaum grundsätzliche Änderungen. Sowohl das äußere Bild des Jahresabschlusses als auch sein wesentlicher Inhalt bleiben weitgehend unverändert. Neu ist allerdings, daß der Erläuterungsteil des Geschäftsberichts als Anhang Teil des Jahresabschlusses wird. Daß der Jahresabschluß in Zukunft nicht nur im Aktionärs- und Gläubigerinteresse, sondern unter allgemeinen Gesichtspunkten richtig sein muß, bedeutet gegenüber dem geltenden Recht ebenfalls keine grundsätzliche Änderung. Zwar muß nach der Vierten Richtlinie der Jahresabschluß in Zukunft ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermitteln. Im allgemeinen genügt dafür aber die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und der sie ergänzenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Zusätzliche Angaben sind nur zu machen, wenn das geforderte Bild im Einzelfall wegen besonderer Umstände bei dem bilanzierenden Unternehmen nicht vermittelt wird. Für die Praxis werden sich daher keine grundsätzlichen Änderungen gegenüber § 149 AktG ergeben.

d) Das äußere Bild der Bilanz wird sich insoweit verändern, als ein Bilanzverlust nicht mehr auf der Aktivseite ausgewiesen, sondern ebenso wie ein Bilanzgewinn auf der Passivseite in die Gruppe „Eigenkapital" einbezogen und dort offen verrechnet werden muß. Dies gilt auch für einen Ergebnisvortrag. Für den Bilanzleser wird das Eigenkapital dadurch übersichtlicher dargestellt.

e) Bei der Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens ist in Zukunft von den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten auszugehen. Die Entwicklung braucht allerdings nicht mehr in der Bilanz dargestellt zu werden; sie kann vielmehr wahlweise auch in den Anhang übernommen werden.

f) Die Definition der in der Bilanz verwendeten Begriffe wird im wesentlichen unverändert beibehalten. Den Unternehmen soll jedoch wahlweise die Möglichkeit eingeräumt werden, in bestimmtem Umfang auch sogenannte Aufwandrückstellungen zu bilden. Die Vermögens- und Ertragslage wird dadurch periodengerechter dargestellt.

g) Für die Gewinn- und Verlustrechnung soll es bei der Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren bleiben. Für das Gesamtkostenverfahren ergeben sich keine grundsätzlichen Änderungen gegenüber dem aktienrechtlichen Schema. Die Ordnung der Posten ist im Interesse einer übersichtlicheren Gliederung in die Reihenfolge „Betriebsergebnis", „Finanzergebnis" und „außerordentliches Ergebnis" gebracht und somit teilweise geändert worden. Neu ist, daß die außerordentlichen Aufwendungen und Erträge sowie das außerordentliche Ergebnis ausgewiesen werden müssen. Die Umschreibung dieser Begriffe ist enger als nach der heute herrschenden Meinung, weil die periodenfremden Erträge und Aufwendungen nicht als außerordentliche eingeordnet werden.

h) Für die Bewertung soll es beim Anschaffungswertprinzip im Sinne der aktienrechtlichen Vorschriften bleiben. Wie bisher dürfen abweichende steuerliche Bewertungsvorschriften in Anspruch genommen werden, wenn die Steuergesetze die steuerliche Anerkennung von der Berücksichtigung in der Handelsbilanz abhängig machen. Unter bestimmten Voraussetzungen müssen außerordentliche Abschreibungen durch Zuschreibung rückgängig gemacht werden, wenn sie sich nachträglich als unbegründet herausstellen. Dies wird jedoch nicht verlangt, wenn steuerliche Nachteile entstehen würden.

i) Die Entwicklung des Bilanzgewinns aus dem Jahresergebnis soll nicht mehr in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt werden müssen. Dies soll vielmehr auch in der Bilanz, im Anhang oder in einer besonderen Darstellung der Ergebnisverwendung geschehen können.

j) Neu ist der Anhang als Teil des Jahresabschlusses. Er entspricht inhaltlich dem Erläuterungsteil des heutigen Geschäftsberichts. Darüber hinaus sind im Anhang vor allem anzugeben:

— Unternehmen, an denen die Gesellschaft mehr als 20 vom Hundert der Anteile besitzt,

— nicht in der Bilanz ausgewiesene Haftungsverhältnisse,

— der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz erscheinen,

— der Personalbestand.

k) Die Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses sollen zur Vermeidung von Mehrfachregelungen soweit wie möglich in das Handelsgesetzbuch übernommen werden. Im Zusammenhang mit der Prüfung werden außerdem Änderungen materieller Art vorgeschlagen, insbesondere hinsichtlich der Unvereinbarkeitsregelungen des bisherigen § 164 AktG und des bisher in § 167 AktG geregelten Bestätigungsvermerks. Die Qualität der Prüfung und die Unabhängigkeit der Prüfer sollen dadurch in größerem Umfang als bisher sichergestellt werden. Es handelt sich im wesentlichen um folgende Änderungen:

— Der national und international bestehende Berufsgrundsatz, wonach derjenige, der die Bücher führt oder den Jahresabschluß aufgestellt hat, diesen nicht prüfen darf, wird in das Gesetz übernommen, um seine Einhaltung in stärkerem Umfang als bisher sicherzustellen. Es soll außerdem nicht prüfen dürfen, wer Anteile an dem zu prüfenden Unternehmen besitzt.

— Die Unabhängigkeit gegenüber dem zu prüfenden Unternehmen soll dadurch verbessert werden, daß von der Prüfung auch ausgeschlossen sein soll, wer in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als die Hälfte seiner Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung des zu prüfenden Unternehmens und von Unternehmen, an denen es mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat und bei dem dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist.

— Die wichtigsten Ausschlußgründe sollen in Zukunft auch dann gelten, wenn ihre Voraussetzungen von einem bei der Prüfung mitwirkenden Angestellten oder, im Falle des Bestehens einer Personengesellschaft, von einem Gesellschafter erfüllt werden.

— Die Vorschriften über den Bestätigungsvermerk sollen nach angelsächsischem Vorbild aufgelokkert werden, um es den Prüfern zu ermöglichen, ergänzende Angaben zu machen. Auch soll ein Hinweis auf Unterschiedsbeträge im Anhang aufgenommen werden, wenn im Anhang Beträge, um die das Jahresergebnis ohne die Änderung der Bilanzierungs-, Bewertungs- und Abschreibungsmethoden höher oder niedriger gewesen wäre, angegeben werden, sofern die Angabe für die Beurteilung der Lage der Gesellschaft von wesentlicher Bedeutung ist. Auf solche Veränderungen soll der Bilanzleser hingewiesen werden, weil sich dahinter grundlegend neue Entwicklungen der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft verbergen können.

l) Die Anpassung an die Vierte Richtlinie macht auch Änderungen der Vorschriften über die Nichtigkeit und die Sonderprüfung erforderlich. Hinsichtlich der Nichtigkeit ist eine Vereinfachung möglich. Die wesentlichste Änderung besteht darin, daß in § 256 AktG nicht mehr auf den Schutz der Gläubiger und das öffentliche Interesse, sondern auf den allgemeinen Grundsatz abgestellt wird, daß der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln hat. Die Nichtigkeit soll jedoch nur eintreten, wenn es sich um eine wesentliche Beeinträchtigung der Darstellung handelt und diese Beeinträchtigung nicht durch gesetzliche Vorschriften gerechtfertigt ist.

m) Die allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften sollen im Grundsatz auch für den Fall der Liquidation gelten, so daß sich auch insoweit Änderungen ergeben. Entsprechend den Grundsätzen der Vierten Richtlinie sollen die Publizitäts- und Prüfungspflichten weiter gelten. Das Gericht soll aber von diesen Pflichten unter bestimmten Voraussetzungen entbinden können.

2. Gesellschaften mit beschränkter Haftung

Die für GmbH im Entwurf vorgesehenen Änderungen beschränken sich im Grundsatz auf die Durchführung der Vierten Richtlinie.

a) Die wichtigste Neuerung besteht darin, daß die GmbH hinsichtlich ihrer Rechnungslegung ebenso wie die Aktiengesellschaft behandelt werden muß. Soweit Unternehmen dieser Rechtsform bisher nicht auf Grund des Publizitätsgesetzes Rechnung zu legen haben, müssen sie erstmals gesetzlich festgelegte Rechnungslegungsvorschriften für den Jahresabschluß beachten und diesen vollständig oder teilweise offenlegen. Große und mittelgroße Gesellschaften mit beschränkter Haftung müssen ihren Jahresabschluß außerdem von Abschlußprüfern prüfen lassen. Da die aktienrechtlichen Vorschriften über den Jahresabschluß schon bisher zumindest der steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde gelegt werden mußten, werden sich gleichwohl keine grundlegend anderen Änderungen als für Aktiengesellschaften ergeben. Die bisher für die Handelsbilanz der GmbH bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten werden allerdings eingeschränkt. Dies gilt insbesondere für die heute weitgehend zulässige Bildung stiller Rücklagen, die in Zukunft in gleicher Weise wie bei der Aktiengesellschaft eingeschränkt wird.

b) Die Richtlinie enthält zahlreiche Wahlrechte, nach denen kleinen Gesellschaften Erleichterungen bei der Offenlegung und teilweise auch bei der Aufstellung des Jahresabschlusses eingeräumt werden können. Diese Wahlrechte wurden im Grundsatz sämtlich zugunsten dieser Unternehmen ausgeübt.

c) Der Vierten Richtlinie entsprechend sind kleine Gesellschaften solche, die an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der folgenden drei Größenmerkmale nicht überschreiten:

— eine Bilanzsumme von 2 850 000 DM,

— Umsatzerlöse von 5 700 000 DM,

— eine Zahl von 50 Beschäftigten.

Große Gesellschaften sind solche, die an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der drei folgenden Größenmerkmale überschreiten:

— eine Bilanzsumme von 11 400 000 DM,

— Umsatzerlöse von 22 800 000 DM,

— eine Zahl von 250 Beschäftigten.

Mittelgroße Gesellschaften sind solche, die an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen weder kleine noch große GmbH sind.

Die wesentlichen Erleichterungen bei der Offenlegung des Jahresabschlusses bestehen für mittelgroße Gesellschaften mit beschränkter Haftung darin, daß sie die Umsatzerlöse nicht offenlegen müssen, weil sie nur ein sogenanntes Rohergebnis auszuweisen haben. Kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung brauchen ihre Gewinn- und Verlustrechnung nicht offenzulegen, sondern lediglich die Bilanz, den Anhang sowie den Vorschlag und den Beschluß über die Gewinnverwendung.

Die Offenlegung muß nach der Vierten Richtlinie in Verbindung mit der Ersten Richtlinie mindestens durch Hinterlegung beim Handelsregister und durch Bekanntmachung eines Hinweises auf die erfolgte Hinterlegung im Bundesanzeiger erfolgen. Bestimmte Gesellschaften sollen die Unterlagen außerdem im Bundesanzeiger bekanntmachen müssen.

3. Kapitalgesellschaften & Co

Für Personenhandelsgesellschaften, bei denen keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist, sind die gleichen Änderungen wie für Gesellschaften mit beschränkter Haftung vorgesehen, so daß auf die vorstehenden Ausführungen unter Nummer 2 verwiesen werden kann. Die Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses ergibt sich wie bisher aus den §§ 6, 39 HGB. Für den materiellen Inhalt der Rechnungslegung sind – wie bei den anderen Rechtsformen – die Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs maßgeblich. Die notwendigen rechtsformspezifischen Regelungen sollen im Zweiten Buch des Handelsgesetzbuchs als Dritter Abschnitt (§§ 178 bis 187) eingefügt werden. Dieser Abschnitt enthält als Spezialregelung auch die Vorschriften über die Pflicht zur Prüfung und zur Offenlegung des Jahresabschlusses für die großen und mittelgroßen Gesellschaften dieser Art.

4. Unternehmen öffentlich-rechtlicher Körperschaften

a) § 42 HGB, der es der Verwaltung von Unternehmen des Bundes, eines Landes oder eines Kommunalverbandes gestattet, die Jahresabschlüsse in einer von den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs abweichenden Weise aufzustellen, soll auf kommunale Unternehmen beschränkt werden. Insoweit bestehen landesrechtliche Vorschriften, die weitgehend auf die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften verweisen und die deshalb fortgelten sollen. In allen anderen Fällen sollen Abweichungen von den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs nicht mehr zulässig sein. Diese Regelung entspricht einer Entwicklung, die bereits in dem Urteil des Bundesgerichtshofs vom 13. Oktober 1977 (II ZR 123/76) zum Ausdruck gekommen ist.

b) Durch eine entsprechende Änderung des Publizitätsgesetzes soll ferner erreicht werden, daß die Vorschriften dieses Gesetzes für große öffentlich-rechtliche Unternehmen – insbesondere hinsichtlich der Prüfung und der Offenlegung – in gleicher Weise wie für Unternehmen in einer privatrechtlichen Rechtsform ihrer Größe gelten. Mit diesem Vorschlag wird gleichzeitig dem Prüfungsauftrag des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages aus dem Jahre 1969 Rechnung getragen. Im Schriftlichen Bericht des Rechtsausschusses (Bundestagsdrucksache zu V/4416) heißt es zu § 3 PublG:

„Nach Auffassung des Ausschusses sollte geprüft werden, ob die Rechnungslegung nach dem Entwurf nicht auch auf Körperschaften, Stiftungen und Anstalten des öffentlichen Rechts und auf Eigenbetriebe der öffentlichen Hand ausgedehnt werden sollte, die nicht in das Handelsregister eingetragen sind. Aus zeitlichen Gründen erschien dem Ausschuß die Klärung dieser Frage und die Ausarbeitung entsprechender Vorschriften vor Verabschiedung des Entwurfs jedoch nicht mehr möglich. Der Ausschuß geht davon aus, daß die Bundesregierung demnächst eine entsprechende Ergänzung des Gesetzes vorschlagen wird, um eine unterschiedliche Behandlung privater und öffentlicher Unternehmen zu vermeiden."

Die damals gesetzten Ziele sollen mit den vorgeschlagenen Änderungen des § 42 HGB und des § 3 Abs. 1 Nr. 5 PublG nunmehr erreicht werden.

5. Eingetragene Genossenschaften

Die für Genossenschaften geltenden Vorschriften über Form und Inhalt des Jahresabschlusses sowie dessen Prüfung und Veröffentlichung entsprechen weitgehend den aktienrechtlichen Vorschriften. Hinsichtlich der Prüfung gehen die für Genossenschaften geltenden Vorschriften sogar über das Aktiengesetz hinaus, weil auch die Geschäftsführung in die Prüfung einbezogen werden muß. Soweit auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verwiesen wird, gelten im übrigen die aktienrechtlichen Vorschriften, weil diese weitgehend als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anerkannt sind. Unter diesen Umständen liegt es nahe – und ist es aus den oben unter IV 1 dargelegten Gründen im Interesse der Erhaltung der Rechtsformunabhängigkeit der Rechnungslegung und im Interesse der Rechtsvereinfachung geboten –, auch die für Genossenschaften geltenden Vorschriften an die Vierte Richtlinie anzupassen.

Die Anpassung erfolgt rechtstechnisch in gleicher Weise wie bei der Aktiengesellschaft und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Es bleibt dabei, daß sich die Verpflichtung zur Aufstellung von Jahresabschlüssen wie bisher aus § 17 Abs. 2 GenG in Verbindung mit § 39 HGB ergibt. Wegen des Inhalts des Jahresabschlusses wird aber auf das Dritte Buch des Handelsgesetzbuchs verwiesen, so daß die §§ 33 ff. GenG weitgehend aufgehoben werden können. Dies gilt auch für die Vorschriften über den materiellen Inhalt der Prüfung und die Form der Veröffentlichung. In die §§ 33 ff. GenG sollen nur noch diejenigen Regelungen aufgenommen werden, die aus rechtsformspezifischen Gründen erforderlich sind.

Die Änderungen betreffen überwiegend die notwendige Anpassung der Vorschriften über Gliederung und Anhang. Bei der Bewertung soll es Genossenschaften weiterhin erlaubt sein, stille Rücklagen zu bilden, soweit diese mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vereinbar sind.

6. Unternehmen, die nach dem Publizitätsgesetz zur Rechnungslegung verpflichtet sind

Der Anwendungsbereich des Ersten Abschnitts des Publizitätsgesetzes muß eingeschränkt werden, weil dieser Abschnitt in Zukunft nicht mehr auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung anzuwenden ist.

Das Prinzip des Publizitätsgesetzes, den von diesem Gesetz erfaßten großen Unternehmen die für Aktiengesellschaften geltende Rechnungslegung vorzuschreiben, wird beibehalten. Wegen der Änderungen des Aktiengesetzes, insbesondere wegen der Übernahme von Vorschriften in das Handelsgesetzbuch, müssen jedoch die Verweisungen auf das Aktiengesetz weitgehend durch Verweisungen auf das Handelsgesetzbuch ersetzt werden. Außerdem können wegen der umfassenderen Gestaltung des Handelsgesetzbuchs einige Regelungen aufgehoben werden. Die für diese Unternehmen erforderlichen Formblattvorschriften

ergeben sich wie für große und mittelgroße Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung aus den Anlagen 1 und 2 des Handelsgesetzbuchs.

7. Andere Unternehmen

Auf alle übrigen Unternehmen, die wegen ihres Gewerbebetriebs oder ihrer Rechtsform Muß-, Soll-, Kann- oder Formkaufmann oder buchführungspflichtiger Sollkaufmann im Sinne des § 47 b HGB sind, wirkt sich die Anpassung des deutschen Rechts an die Vierte Richtlinie dahin aus, daß die von ihnen anzuwendenden Vorschriften künftig in größerem Umfang als bisher normiert sind. Die Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs über den Jahresabschluß gelten grundsätzlich auch für sie. Soweit es sich dabei nicht um rechtsform- und größenunabhängig anerkannte Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung handelt, wird im Gesetz ausdrücklich gesagt, daß diese Vorschriften nur für offenlegungs- oder prüfungspflichtige Unternehmen und damit nicht für Einzelkaufleute und reine Personenhandelsgesellschaften gelten. Damit werden diese Unternehmen gleichzeitig dagegen geschützt, daß weitergehende Anforderungen gestellt werden.

Die gesetzliche Festlegung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung hat auch für diese Unternehmen den Vorteil größerer Rechtssicherheit. Es darf nicht übersehen werden, daß heute unrichtiges Bilanzieren in weit größerem Umfang als früher strafbar ist, und zwar nicht nur im Zusammenhang mit eingetretener Zahlungsunfähigkeit, sondern etwa auch wegen Kreditbetrugs oder Subventionsbetrugs, wenn unrichtige Jahresabschlüsse zum Zweck der Erlangung von Krediten oder Subventionen vorgelegt werden.

VIII. Kosten, Preise

Für den Bundeshaushalt wird das Bilanzrichtlinie-Gesetz keine Kosten mit sich bringen.

Die Aufbewahrung der Jahresabschlüsse und weiterer Unterlagen über die Rechnungslegung beim Handelsregister und die dort erforderlichen Prüfungen (§ 284 Abs. 1 und 2 HGB) werden bei den Ländern zu zusätzlichem Personal- und Sachaufwand führen, der von den Landesjustizverwaltungen auf 13 bis 15 Millionen DM geschätzt worden ist. Diese Mittel sollen durch die Erhebung einer Gebühr von den zur Einreichung verpflichteten Unternehmen aufgebracht werden (§ 284 Abs. 3 HGB).

Den Ländern werden außerdem zusätzliche Kosten wegen der Durchführung der in Artikel 6 vorgesehenen Prüfung für den Übergang in den Wirtschaftsprüferberuf entstehen. Auch diese werden aber durch Erhebung einer Zulassungs- und einer Prüfungsgebühr ausgeglichen.

Für die Verbraucherpreise und das allgemeine Preisniveau sind unmittelbare Auswirkungen von dem beabsichtigten Gesetz nicht zu erwarten. Es kann allerdings nicht ausgeschlossen werden, daß prüfungspflichtig werdende Unternehmen die Kosten der Abschlußprüfung über die Preise an die Verbraucher weitergeben werden, soweit der Wettbewerb dies zuläßt.

Im allgemeinen dürften aber die Kosten der Prüfung einen so geringen Teil der Gesamtkosten darstellen, daß allenfalls geringfügige Einflüsse auf das Preisniveau zu erwarten sind. Dies gilt um so mehr, als sich die Mehrzahl dieser Unternehmen schon bisher freiwillig prüfen läßt.

B. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 – Änderung des Handelsgesetzbuchs

Übersicht

Die Anpassung der Rechnungslegungsvorschriften des deutschen Rechts hat ihren Schwerpunkt im Handelsgesetzbuch, um – wie bereits dargelegt – die Einheit dieses Rechtsgebiets zu wahren und Mehrfachregelungen sowie die Verweisung auf Gesetze mit speziellem Charakter zu vermeiden. Zur Verwirklichung dieser Zielsetzung wird nach dem Zweiten Buch ein weiteres Buch eingeschoben, das mit § 236 HGB beginnt und als Drittes Buch bezeichnet wird. Das jetzige Dritte und Vierte Buch werden Viertes und Fünftes Buch.

In das neue Dritte Buch werden alle Vorschriften über den Inhalt und die Form des Jahresabschlusses und des Lageberichts aufgenommen, soweit diese Vorschriften rechtsform- und größenunabhängige Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind oder sich die Aufnahme zur Vermeidung von Mehrfachregelungen deshalb empfiehlt, weil diese Regelungen für mehr als eine Rechtsform gelten sollen. In die rechtsform- und größenspezifischen Gesetze werden nur noch diejenigen Vorschriften eingestellt, die sich ausschließlich auf Unternehmen beziehen, auf die das jeweilige Gesetz anzuwenden ist. Die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts wird jedoch nicht im Dritten Buch begründet. Diese Pflicht ergibt sich – wie bisher – aus den §§ 38, 39 HGB und den für die Rechtsform, die Größe oder die Geschäftstätigkeit des Unternehmens maßgeblichen Vorschriften.

Aus Gründen der Rechtsvereinfachung werden in das Dritte Buch außerdem die Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses durch Abschlußprüfer und über die Bekanntmachung des Jahresabschlusses und des Lageberichts aufgenommen, soweit diese Vorschriften für mehrere Rechtsformen gelten und deshalb Mehrfachregelungen in verschiedenen Gesetzen vermieden werden können. Auch hier bleibt es dabei, daß sich die Verpflichtung, den Jahresabschluß prüfen zu lassen, diesen und den Lagebericht offenzulegen (zu einem Register einzureichen, im Bundesanzeiger bekanntzumachen) oder ihn in anderer Form zu veröffentlichen, ausschließlich aus den speziellen Gesetzen ergibt.

Die Zusammenfassung der Vorschriften über den Inhalt des Jahresabschlusses im Dritten Buch macht auch eine Änderung des Vierten Abschnitts im Ersten Buch über Handelsbücher erforderlich. Da sich dieser Abschnitt im Ersten Buch über den Handelsstand befindet, wird es nicht für zweckmäßig angesehen, hier auch den Inhalt des Jahresabschlusses zu regeln. Bei einem solchen Standort der neuen Regeln käme

einmal der allgemeine Charakter dieser Vorschriften nur ungenügend zum Ausdruck; vor allem aber würde der Umfang der Neuregelung das Erste Buch sprengen, die notwendigen Unterteilungen müßten das neue Recht sehr unübersichtlich gestalten. Mit Rücksicht auf die bisherige Rechtssystematik soll es aber dabei bleiben, daß sich die Pflicht zur Führung der Handelsbücher, zur Aufstellung des Jahresabschlusses und zur Aufbewahrung dieser und der dazu gehörenden Unterlagen weiterhin aus den §§ 38 ff. HGB, die gem. § 6 HGB auch auf Handelsgesellschaften anzuwenden sind, und im übrigen aus spezialgesetzlichen Regelungen ergibt.

Die spezialgesetzlichen Vorschriften über die Rechnungslegung, Prüfung und Publizität der Kapitalgesellschaft und Co werden als Dritter Abschnitt des Zweiten Buchs unmittelbar im Anschluß an die Vorschriften des Zweiten Abschnitts über die Kommanditgesellschaft, beginnend mit § 178 HGB, eingefügt.

Die Vorschriften über die Stille Gesellschaft in den §§ 335 bis 342 HGB werden ohne materielle Änderungen als §§ 228–235 HGB vorgezogen, um die Einfügung des Dritten Buchs zu ermöglichen.

Zu Nummer 1 – § 38 HGB

Mit der Anfügung der Sätze 2 und 3 an Absatz 1 sollen die Anforderungen an die Buchführung deutlicher als bisher umschrieben werden. Die Fassung entspricht Artikel 2 Abs. 3 der Vierten Richtlinie und lehnt sich im übrigen an § 145 Abs. 1 der Abgabenordnung an.

Zu Nummer 2 – § 39 HGB

In Absatz 1 wird der Begriff des „Wirtschaftsguts" eingeführt. Dieser Wechsel in der Terminologie beseitigt für die Zukunft den unterschiedlichen Sprachgebrauch zwischen der Handelsbilanz, in der „Vermögensgegenstände" auszuweisen waren, und der Steuerbilanz, die hierfür den Ausdruck „Wirtschaftsgüter" verwendet. Die Vereinheitlichung erscheint mit Rücksicht auf den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 1 EStG) und dessen Umkehrung zweckmäßig; sie wird von der Betriebswirtschaftslehre seit langem gefordert. Eine materielle Rechtsänderung ist hiermit nicht verbunden, weil als Wirtschaftsgüter bei der Gewinnermittlung steuerrechtlich wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in § 5 des Einkommensteuergesetzes nur Vermögensgegenstände im handelsrechtlichen Sinne berücksichtigt werden dürfen und die Begriffe „Wirtschaftsgut" und „Vermögensgegenstand" auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gleichbedeutend sind. Dieser Rechtszustand wird für die Zukunft dadurch abgesichert, daß die bisherige gesetzliche Umschreibung des Begriffs „Vermögensgegenstand" als Klammerdefinition für den Begriff „Wirtschaftsgut" eingesetzt wird. Die Verwendung der bisherigen Definition vermeidet gleichzeitig, daß ein neuer Begriffsinhalt vermutet wird.

Absatz 2 trägt dem Umstand Rechnung, daß die Vorschriften über den Inhalt und die Form des Jahresabschlusses im Dritten Buch zusammengefaßt werden, auf das er verweist.

Absatz 3 legt die Fristen für die Aufstellung des Inventars, der Eröffnungsbilanz und des Jahresabschlusses fest. Abweichend von der bisher geltenden Vorschrift des Absatzes 2 Satz 2 wird für den Jahresabschluß nicht mehr allein auf den unbestimmten Rechtsbegriff der einem „ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit" abgestellt, sondern für den Regelfall eine Aufstellungsfrist von fünf Monaten vorgeschrieben. Diese Frist kann der Kaufmann voll ausschöpfen, soweit nicht besondere Umstände, z. B. Zahlungsschwierigkeiten, die unverzügliche Aufstellung erforderlich machen. Da viele Kaufleute die Handelsbilanz zugleich als „Steuerbilanz" aufstellen und die Finanzverwaltungen für die Einreichung der Steuererklärung im Verwaltungswege Fristverlängerungen gewähren, sollen daraus herrührende längere Aufstellungsfristen handelsrechtlich zulässig sein, wenn die Fristverlängerung einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht. Die Einräumung einer solchen flexiblen Regelung erscheint im Hinblick darauf vertretbar, daß die Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften mit mindestens einem persönlich haftenden Gesellschafter den Jahresabschluß trotz öffentlich-rechtlicher Verpflichtung vor allem im eigenen Interesse aufstellen und daß Dritte wegen der fehlenden Publizität nicht unmittelbar beeinträchtigt werden. Dennoch dient auch in diesem Falle eine ordnungsgemäße Buchführung und der sie abschließende Jahresabschluß nicht nur im Insolvenzfalle dem Gläubigerschutz, weil die ordnungsgemäße Erfüllung dieser Pflichten eine solide Geschäftsführung gewährleistet.

Kürzere Fristen auf Grund von Spezialgesetzen bleiben unberührt. Außerdem wird der bisherige § 41 Satz 1 HGB über die Unterzeichnung des Abschlusses wegen des Sachzusammenhangs hierher übernommen.

Zu Nummer 3 – § 40 HGB

Die Vorschrift wird geändert, soweit sie Bewertungsregeln enthält, weil diese Regelungen in das Dritte Buch eingestellt werden. Die Vorschrift ist inhaltlich ohnehin überholt, weil die Bewertungsgrundsätze außerhalb des Handelsgesetzbuchs, insbesondere im Aktiengesetz, fortentwickelt wurden und sich diese Grundsätze in großem Umfang als GoB durchgesetzt haben.

In Absatz 1 bedarf es in Anbetracht der steigenden Zahl von Handelsgeschäften, die von ausländischen Kaufleuten betrieben werden, der Klarstellung, daß die Eröffnungsbilanz und der Jahresabschluß in deutscher Sprache aufzustellen sind. Außerdem wird die Vorschrift an die Veränderung der Währung angepaßt.

Absatz 2 verweist für die Bewertung der Wirtschaftsgüter im Inventar, der Eröffnungsbilanz und im Jahresabschluß aus den vorgenannten Gründen auf den Ersten Abschnitt des Dritten Buchs und auf die sonstigen Vorschriften, zum Beispiel rechtsform- und branchenspezifische Regelungen. Dabei wird nicht mehr ausdrücklich auf den Stichtag der Aufstellung abgestellt, weil dadurch in manchen Fällen die bestehenden Möglichkeiten, wie z. B. Vereinfachungen bei der Inventur oder die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren, eingeschränkt werden könnten. Der Grundsatz, daß die Bilanz zu einem bestimmten Stichtag

aufzustellen ist und daß dieser auch für die Bewertung maßgeblich ist, wird dadurch nicht aufgehoben.

Die bisher in den Absätzen 3 und 4 enthaltenen Einzelregelungen können entfallen, weil sie sich in Zukunft aus dem Ersten Abschnitt des Dritten Buchs ergeben.

Zu Nummer 4 – § 41 HGB

§ 41 HGB wird aufgehoben, weil Satz 1 nach § 39 Abs. 3 Satz 3 HGB übernommen wird. Auf Satz 2 wird verzichtet, weil es nicht notwendig ist, daß sämtliche persönlich haftenden Gesellschafter unterzeichnen.

Zu Nummer 5 – § 42 HGB

Die geltende Fassung der Vorschrift, die es der Verwaltung erlaubt, bei Unternehmen der öffentlichen Hand die Rechnungsabschlüsse in einer von den handelsrechtlichen Vorschriften abweichenden Weise vorzunehmen, entspricht nicht mehr dem heutigen Verständnis bei der Betätigung der öffentlichen Hand im kaufmännischen Bereich. Aus Gründen des Wettbewerbs und mit Rücksicht auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Frage der privatwirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand sollen öffentlich-rechtliche Vollkaufleute im Bereich der Rechnungslegung wie jeder andere Kaufmann behandelt werden. Abweichungen sollen deshalb nur noch zulässig sein, soweit landesrechtliche Vorschriften bestehen. Dies ist insbesondere für den Bereich der Eigenbetriebe auf Grund der diese öffentlich-rechtlichen Unternehmen betreffenden gesetzlichen Regelungen der Fall.

Zur Vermeidung von Mißverständnissen ist hervorzuheben, daß mit dieser Änderung nicht neue Pflichten auferlegt werden. Die öffentlich-rechtlichen Kaufleute werden wie bisher nur dem Einzelkaufmann gleichgestellt, so daß sich keine neuen Rechnungslegungspflichten, insbesondere keine Publizitäts- und Prüfungspflichten, hieraus ergeben. In der Praxis geht die Rechnungslegung dieser Unternehmen weit über die Anforderungen hinaus, die an den Einzelkaufmann gestellt werden, weil sich diese Unternehmen überwiegend an der aktienrechtlichen Rechnungslegung orientieren.

Zu Nummer 6 – § 44 HGB

Es werden nur solche Änderungen vorgenommen, die sich aus der Anpassung an die, insbesondere auf Grund der Vierten Richtlinie, teilweise veränderten Begriffe ergeben.

Zu Nummer 7 – § 118 HGB

Der Ausdruck „Bilanz" wird heute im Handelsgesetzbuch umfassend verwendet, weil darunter sowohl der Jahresabschluß einschließlich der Gewinn- und Verlustrechnung als auch andere Formen von Bilanzen, wie z. B. Auseinandersetzungs-, Überschuldungs- und Liquidationsbilanzen, verstanden werden. In Zukunft ergibt sich aus § 237 HGB, daß der Jahresabschluß aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang besteht, wobei ein Anhang nicht für alle Rechtsformen vorgeschrieben wird. Die vorgeschlagene Ergänzung des § 118 Abs. 1 HGB ist daher erforderlich, um zu verhindern, daß die bestehenden Rechte der Gesellschafter eingeschränkt werden.

Zu Nummer 8 – § 166 HGB

Bei der Änderung des Absatzes 1 handelt es sich um eine sprachliche Folgeänderung, die sich aus dem Umstand ergibt, daß die „jährliche Bilanz" in Zukunft entsprechend §§ 39, 237 HGB als Jahresabschluß bezeichnet wird.

Die Ergänzung des Absatzes 3 ist aus den zur Änderung des § 118 Abs. 1 HGB dargelegten Gründen erforderlich, um eine Einschränkung der nach dem Gesetz Kommanditisten zustehenden Rechte zu vermeiden.

Zu Nummer 9 – Überschriften des Dritten bis Fünften Abschnitts im Zweiten Buch

Die Streichung der jetzigen Abschnittsüberschriften folgt aus der Einfügung eines neuen Dritten Abschnitts und der Vorverlegung des jetzigen Fünften Abschnitts. Den auf die Aktiengesellschaft und die Kommanditgesellschaft auf Aktien bezogenen Überschriften kam schon bisher keine Bedeutung mehr zu.

Zu Nummer 10 – Dritter Abschnitt des Zweiten Buchs. Vorschriften für bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften

Der Dritte Abschnitt des Zweiten Buchs, das die Vorschriften über Handelsgesellschaften enthält, hatte früher die Vorschriften über Aktiengesellschaften zum Inhalt. In diesen Abschnitt werden alle Vorschriften aufgenommen, die notwendig sind, um bestimmte Personenhandelsgesellschaften hinsichtlich der Rechnungslegung, Prüfung und Publizität den Gesellschaften mit beschränkter Haftung gleichzustellen. Wegen der dafür maßgeblichen Gründe wird auf die Ausführungen im Allgemeinen Teil unter IV 2 verwiesen.

Der Abschnitt wird wie folgt gegliedert:

Erster Titel
Anwendungsbereich (§ 178 HGB)

Zweiter Titel
Jahresabschluß und Lagebericht (§§ 179, 180 HGB)

Dritter Titel
Prüfung des Jahresabschlusses (§§ 181, 182 HGB)

Viertel Titel
Vorlage und Feststellung des Jahresabschlusses (§§ 183 bis 185 HGB)

Fünfter Titel
Offenlegung (§ 186 HGB)

Sechster Titel
Nichtigkeit des Jahresabschlusses (§ 187 HGB)

— *Erster Titel Anwendungsbereich*

— § 178 HGB

Die Vorschrift enthält die Umschreibung der Personenhandelsgesellschaften, auf die die Regelungen des Dritten Abschnitts anzuwenden sind (Kapitalgesellschaft und Co). Sie entspricht inhaltlich den Bestimmungen in § 19 Abs. 5, § 125 a Abs. 1 Satz 1, 3, §§ 129 a,

130 a, 172 Abs. 6, § 172 a, die durch das Gesetz zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften vom 4. Juli 1980 (BGBl. I S. 836) in das Handelsgesetzbuch eingestellt worden sind. Die die Regelung des Satzes 1 einschränkende Bestimmung des Satzes 2 stellt sicher, daß offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, bei denen – eventuell neben Kapitalgesellschaften – wenigstens eine natürliche Person unbeschränkt und unmittelbar haftet, von den Prüfungs- und Publizitätspflichten des Dritten Abschnitts ausgenommen bleiben. Ist bei mehrstufigen Gesellschaftsgebilden auf einer höheren Ebene eine unbeschränkt haftende natürliche Person vorhanden, so bewendet es für die Basisgesellschaft bei der Regelung des Satzes 1, weil die Haftung der natürlichen Person in bezug auf die Verbindlichkeiten der Basisgesellschaft nur eine mittelbare ist.

— *Zweiter Titel Jahresabschluß und Lagebericht*

In diesem Titel werden die Vorschriften über den Jahresabschluß und den Lagebericht zusammengefaßt, die in Ergänzung des Dritten Buchs für die Kapitalgesellschaft und Co notwendig sind.

— § 179 HGB

Die Vorschrift regelt die Fristen für die Aufstellung des Jahresabschlusses abweichend von § 39 Abs. 3 HGB entsprechend den für Gesellschaften mit beschränkter Haftung vorgesehenen Fristen. Sie enthält außerdem die Verpflichtung, innerhalb dieser Frist einen Lagebericht aufzustellen. Wegen des Inhalts des Jahresabschlusses und des Lageberichts wird im Interesse der Einheitlichkeit der Rechnungslegung auf die allgemeinen Vorschriften, insbesondere im Dritten Buch, verwiesen. Es bleibt dabei, daß sich die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses aus § 39 HGB in Verbindung mit § 6 Abs. 1 HGB ergibt.

In Absatz 1 wird festgelegt, daß der Jahresabschluß und der Lagebericht von den geschäftsführenden Gesellschaftern aufzustellen sind, die damit für den Inhalt verantwortlich sind, soweit nicht Änderungen bei der Feststellung durch Beschluß der Gesellschafter vorgenommen werden. Geschäftsführende Gesellschafter sind, sofern im Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt ist (§ 114 Abs. 2, § 161 Abs. 2 HGB), bei der offenen Handelsgesellschaft gemäß § 114 HGB alle Gesellschafter und bei der Kommanditgesellschaft alle persönlich haftenden Gesellschafter. Handelt es sich bei den persönlich haftenden Gesellschaftern um juristische Personen, so sind jeweils die für die Geschäftsführung dieser Person zuständigen Organe zur Aufstellung verpflichtet.

Absatz 2 enthält die bereits erwähnte Verweisung auf die bei der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts anzuwendenden Vorschriften.

— § 180 HGB

Die Vorschrift enthält das Dritte Buch ergänzende Regelungen über den Inhalt des Jahresabschlusses, die in die spezialgesetzliche Regelung aufgenommen werden, weil sie außer von den hier erfaßten Gesellschaften nur von Gesellschaften mit beschränkter Haftung verlangt werden sollen (vgl. Artikel 3 Nr. 4 des Entwurfs zu § 42 Abs. 5, 6 GmbHG).

Die verlangten Angaben, die sich bereits heute gemäß § 177 a HGB aus den Geschäftsbriefen ergeben, sind im Gläubigerinteresse erforderlich, um die Beziehungen der Gesellschaft zu ihren Gesellschaftern durchsichtiger zu machen; diesem Interesse dient auch, daß die geschäfts- und aufsichtsführenden Personen leichter ermittelt werden können.

— *Dritter Titel Prüfung des Jahresabschlusses*

Dieser Titel enthält die Vorschriften über die Pflicht, den Jahresabschluß durch Abschlußprüfer prüfen zu lassen, und über die Voraussetzungen für die Befreiung von der Prüfungspflicht. Diese Vorschriften stimmen mit den für Gesellschaften mit beschränkter Haftung vorgesehenen Regelungen in den §§ 42 a und 42 b GmbHG (Artikel 3 Nr. 4 des Entwurfs) überein.

— § 181 HGB

Die Vorschrift regelt die Prüfungspflicht, den Inhalt der Prüfung sowie die Bestellung und Abberufung der Prüfer.

Die Pflicht zur Prüfung ergibt sich aus Absatz 1 Satz 1. Absatz 1 Satz 2 verweist wegen der dabei zu beachtenden Vorschriften auf den Dritten Abschnitt des Dritten Buchs. Weitergehende Vorschriften, wie sie insbesondere in branchenbezogenen Spezialgesetzen enthalten sind, bleiben unberührt.

Die Absätze 2 und 3 regeln das Verfahren für die Bestellung der Prüfer, wobei die für Gesellschaften mit beschränkter Haftung vorgesehene Regelung übernommen wird. Daß dieses Verfahren ebenso wie das über die Abberufung künftig auch für Aktiengesellschaften wie für Gesellschaften mit beschränkter Haftung einheitlich gelten soll, dient der Rechtsvereinfachung.

Mit Absatz 4 soll sichergestellt werden, daß die nicht geschäftsführenden Gesellschafter und ein Aufsichtsrat, falls er gesetzlich vorgeschrieben oder freiwillig gebildet worden ist, sofort unterrichtet werden, wenn der Prüfungsauftrag von den Abschlußprüfern aus wichtigem Grund gekündigt worden ist.

— § 182 HGB

Die Vorschrift regelt die Voraussetzungen für die Befreiung von der Prüfungspflicht. Sie deckt sich mit dem vorgesehenen § 42 b GmbHG.

— *Vierter Titel Vorlage und Feststellung des Jahresabschlusses*

Die Feststellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts wird in der Vierten Richtlinie nicht angesprochen. Im deutschen Recht ist es jedoch üblich, zwischen der Aufstellung und der Feststellung des Jahresabschlusses zu unterscheiden. Während die Aufstellung des Jahresabschlusses als Geschäftsführungsmaßnahme dem geschäftsführenden Organ zugewiesen wird, müssen bei der Feststellung im Regelfall auch die Gesellschafter oder zumindest ein Überwachungsorgan mitwirken. Um dieses System auch bei den in diesem Abschnitt erfaßten Kapitalgesellschaften

& Co beizubehalten, sollen in den Titel Vorschriften über die Feststellung des Jahresabschlusses und das dabei einzuhaltende Verfahren aufgenommen werden.

— § 183 HGB

Zweck der Vorschrift ist es, die bei der Gesellschaft oder ihren vertretungsberechtigten Gesellschaftern etwa vorhandenen Aufsichtsräte in die Feststellung einzuschalten.

— § 184 HGB

Die unverzügliche Feststellung des Jahresabschlusses ist davon abhängig, daß der Jahresabschluß und der Lagebericht vorgelegt werden, sobald die Voraussetzungen für die Feststellung erfüllt sind. Dieses sicherzustellen, ist Zweck der Vorschrift.

Da bei der Einreichung des Jahresabschlusses zum Handelsregister und bei dessen Bekanntmachung auch über die Ergebnisverwendung berichtet werden muß, ist in Absatz 2 vorgesehen, daß die geschäftsführenden Gesellschafter in Verbindung mit der Feststellung des Jahresabschlusses einen Beschluß der Gesellschafter über die Verwendung des Ergebnisses herbeizuführen haben. Dies gilt jedoch nur, wenn es eines solchen Beschlusses bedarf, weil der Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung enthält.

— § 185 HGB

Die Vorschrift regelt die Feststellung des Jahresabschlusses in Anlehnung an den vorgesehenen neuen § 42 e GmbHG (Artikel 3 Nr. 4 des Entwurfs).

Die Feststellung soll durch die Gesellschafter erfolgen. Eine abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag ist jedoch zulässig.

Die Befristung der Feststellung ist notwendig, um die Einreichung der Jahresabschlüsse und der sonstigen Unterlagen zum Handelsregister und deren Bekanntmachung innerhalb der Fristen des § 186 HGB sicherzustellen.

— *Fünfter Titel Offenlegung*

— § 186 HGB

Die Vorschrift entspricht dem vorgesehenen neuen § 42 f GmbHG (Artikel 3 Nr. 4 des Entwurfs). Sie enthält die Pflicht zur Einreichung des Jahresabschlusses und anderer Unterlagen zum Handelsregister und zur Bekanntmachung im Bundesanzeiger. Dabei wird ebenso wie in § 42 f GmbHG zwischen nicht prüfungspflichtigen Unternehmen (Absatz 1, das sind die „kleinen Unternehmen" im Sinne der Vierten Richtlinie) und den prüfungspflichtigen Unternehmen (Absatz 2, das sind die „mittelgroßen" und „großen Unternehmen" im Sinne der Vierten Richtlinie) unterschieden. Die Prüfungspflicht kann sich auch aus anderen Gesetzen, wie z. B. aus § 27 KWG, ergeben.

Entsprechend dem vorgesehenen neuen § 42 f GmbHG soll gemäß Absatz 3 von großen Kapitalgesellschaften und Co die vollständige Bekanntmachung der zum Handelsregister einzureichenden Unterlagen verlangt werden. Wegen der Gründe hierfür und für die Klarstellung in Absatz 4 wird auf die Begründung zu dem vorgesehenen § 42 f GmbHG verwiesen.

Absatz 5 enthält eine Erleichterung der Offenlegungspflicht für bestimmte Konzernunternehmen. Die Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften & Co müssen nicht offengelegt werden, wenn diese Jahresabschlüsse in einen Konzernabschluß oder Teilkonzernabschluß einbezogen sind. Voraussetzung ist, daß der befreiende Abschluß, der den aktienrechtlichen Vorschriften entsprechen muß, von der Gesellschaft offengelegt wird und daß die Konzern- oder Teilkonzernleitung durch Erklärung zum Handelsregister die gesamtschuldnerische Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernommen hat. Die Vorschrift ist § 325 Abs. 1 AktG und § 16 PublG nachgebildet.

— *Sechster Titel Nichtigkeit des Jahresabschlusses*

— § 187 HGB

Das Zweite Buch über Handelsgesellschaften und Stille Gesellschaften enthält bisher keine Vorschriften über die Nichtigkeit des Jahresabschlusses. Nachdem nunmehr der Inhalt des Jahresabschlusses festgelegt wird, muß zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit die Nichtigkeit für die Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften & Co geregelt werden. Die Regelung entspricht dem vorgesehenen neuen § 42 g GmbHG (Artikel 3 Nr. 4 des Entwurfs) und der für das Aktiengesetz vorgeschlagenen Neufassung des § 256. Die Vereinheitlichung dient gleichzeitig der Rechtsvereinfachung.

Zu Nummer 11 – §§ 228 bis 235 HGB

Der jetzige Fünfte Abschnitt über die Stille Gesellschaft (§§ 335 bis 342 HGB) wird ohne inhaltliche Änderung weiter nach vorn versetzt (§§ 228 bis 235 HGB), um dem neuen Dritten Buch Platz zu machen. Im Zusammenhang mit der Aufhebung der bisher noch fortbestehenden Überschriften des früheren Dritten und Vierten Abschnitts sowie mit der Einfügung eines neuen Dritten Abschnitts wird der Abschnitt über die Stille Gesellschaft zum Vierten Abschnitt.

Für die Änderung des § 231 HGB gelten die Gründe für die Änderung des § 166 HGB entsprechend.

Zu Nummer 12 – Drittes Buch. Jahresabschluß und Lagebericht

— *Erster Abschnitt Jahresabschluß*

Der Erste Abschnitt ist in die folgenden Titel eingeteilt:

Erster Titel
Allgemeine Vorschriften (§§ 236, 237 HGB)

Zweiter Titel
Allgemeine Grundsätze über die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 238 HGB)

Dritter Titel
Bilanz (§§ 239 bis 252 HGB)

Viertel Titel
Gewinn- und Verlustrechnung (§§ 253 bis 257 HGB)

Fünfter Titel
Darstellung der Ergebnisverwendung (§ 258 HGB)

Sechster Titel
Bewertungsvorschriften (§§ 259 bis 269 HGB)

Siebenter Titel
Anhang (§§ 270 bis 272 HGB)

— *Erster Titel Allgemeine Vorschriften*

Dieser Titel enthält die Vorschriften, die sich auf den Jahresabschluß insgesamt beziehen.

— § 236 HGB

Die Vorschrift enthält mehrere Definitionen, die aus rechtstechnischen Gründen zweckmäßig erscheinen.

In Absatz 1 wird für die Zwecke des Dritten Buchs der Begriff „Unternehmen" definiert, um ihn als Sammelbezeichnung verwenden zu können, wenn zur kaufmännischen Buchführung verpflichtete Personen oder Personenvereinigungen gemeint sind. Damit wird gleichzeitig der Anwendungsbereich des Dritten Buchs eingegrenzt. Es gilt nur für Unternehmen, die Kaufmann (§§ 1, 2, 3, 6 HGB) sind oder als solcher gelten oder auf die § 47 b HGB anzuwenden ist.

In Absatz 2 wird für die Zwecke des Dritten Buchs festgelegt, was unter einem Unternehmen, das seinen Jahresabschluß offenzulegen hat, zu verstehen ist. Diese Formulierung wird jeweils verwendet, wenn die Regelung nicht für alle, sondern nur für solche Unternehmen gelten soll, deren Recht an die Vorschriften der Vierten Richtlinie angepaßt wird. Im einzelnen sind damit gemeint: Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Genossenschaft, Kapitalgesellschaft und Co im Sinne des neuen § 178 HGB und die unter den Ersten Abschnitt des Publizitätsgesetzes fallenden Unternehmen.

Dieser Absatz enthält außerdem Definitionen der Begriffe „prüfungspflichtige Unternehmen" und „große prüfungspflichtige Unternehmen". Diese Begriffe sind notwendig, weil den Vorschriften des Dritten Buchs, soweit diese für offenlegungspflichtige Unternehmen gelten, die Anforderungen der Vierten Richtlinie für kleine GmbH zugrundegelegt werden. Die Vierte Richtlinie sieht aber vor, daß mittelgroße und große Unternehmen weitergehende Publizitätspflichten zu erfüllen haben. Für die Einführung solcher weitergehenden Vorschriften sollen diese beiden Begriffe verwendet werden.

Mit dem Begriff „prüfungspflichtige Unternehmen" wird an die gesetzliche Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses angeknüpft, weil dieser Umstand jedem Unternehmen bekannt ist oder leicht festgestellt werden kann. Diese Regelung hat außerdem den Vorteil, daß die für die Prüfungspflicht vorgesehenen Größenabgrenzungen verwendet werden können und daß sich eigene Ermittlungen für die Frage von Publizitätspflichten erübrigen. Der Begriff erfaßt alle Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, weil diese sämtlich prüfungspflichtig sind. Bei GmbH und Kapitalgesellschaften & Co im Sinne des § 178 HGB werden hingegen nur die mittelgroßen und großen Unternehmen erfaßt. Da auf die jährliche Prüfungspflicht abgestellt wird, sind von den Genossenschaften diejenigen ausgenommen, die als kleine Genossenschaften nur alle zwei Jahre geprüft werden. Schließlich erfaßt dieser Begriff auch alle unter das Publizitätsgesetz fallenden Unternehmen, weil diese sämtlich prüfungspflichtig sind.

Der Begriff „große prüfungspflichtige Unternehmen" wird verwendet, um innerhalb der prüfungspflichtigen Unternehmen die großen Unternehmen im Sinne der Vierten Richtlinie abzugrenzen. Dies ist notwendig, weil diese Unternehmen die Anforderungen der Vierten Richtlinie ohne jede Einschränkung erfüllen müssen. Dazu gehören jeweils die großen Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, GmbH, Kapitalgesellschaften & Co, Genossenschaften und alle Unternehmen, die unter das Publizitätsgesetz fallen. Die verwendeten Größenmerkmale entsprechen der Vierten Richtlinie und ergeben sich aus der Umrechnung in Deutsche Mark. Die Umrechnung hat gemäß Artikel 53 Abs. 1 Satz 2 der Vierten Richtlinie mit dem Umrechnungskurs der Europäischen Rechnungseinheit in Deutsche Mark am Tag der Annahme dieser Richtlinie zu erfolgen. Die Richtlinie wurde am 25. Juli 1978 angenommen. Der Umrechnungskurs in Deutsche Mark betrug an diesem Tage 2,59249 DM. Hierbei wurde von der Möglichkeit des Artikels 12 Abs. 2 der Vierten Richtlinie Gebrauch gemacht, bis zu 10 vom Hundert nach oben abzuweichen.

In Absatz 3 werden die Begriffe des verbundenen Unternehmens, des mit Mehrheit beteiligten Unternehmens, des abhängigen und des herrschenden Unternehmens sowie des Konzernunternehmens durch Bezugnahme auf die in den §§ 15 bis 18 AktG enthaltenen Definitionen inhaltlich festgelegt. Dadurch wird sichergestellt, daß diese in verschiedenen Einzelvorschriften vorkommenden Begriffe im gesamten Bereich der Unternehmensrechnungslegung einheitlich angewendet werden. Gleichzeitig wird klargestellt, daß solche Unternehmensverbindungen für Zwecke des Dritten Buchs nur bestehen, wenn es sich um Unternehmen im Sinne des Absatzes 1 handelt, weil nur solche Unternehmen eine kaufmännische Rechnungslegung haben.

— § 237 HGB

Mit den Absätzen 1 und 2 dieser Vorschrift wird Artikel 2 der Vierten Richtlinie in das deutsche Recht übernommen.

Absatz 1 enthält für Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, eine Definition des Jahresabschlusses, die von der in § 148 AktG teilweise abweicht. Anders als nach dem Aktiengesetz sind nach der Vierten Richtlinie die Erläuterungen des Jahresabschlusses nicht Teil des Geschäftsberichts, sondern als Anhang neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung gleichwertiger Bestandteil des Jahresabschlusses. Diese Regelung weicht auch von § 39 Abs. 2 Satz 1 HGB in der geltenden Fassung ab. Diese Vorschrift, die lediglich die Aufstellung einer Bilanz verlangt, ist längst überholt, weil jeder Kaufmann nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auch eine Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen muß. Da eine Buchführung auch nur dann nach § 38 HGB ordnungsgemäß ist, wenn sich ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Verhältnisse des buchführungspflichtigen Unternehmens verschaffen kann, sind auch diejenigen Erläuterungen festzuhalten, die zum Verständnis des

Jahresabschlusses erforderlich sind. Dabei bleibt es heute dem Kaufmann überlassen, ob er die Erläuterungen in einem besonderen Erläuterungsbericht, wie z. B. für Aktiengesellschaften vorgeschrieben (§ 160 AktG), oder in den Handelsbüchern festhält. Diese Wahlmöglichkeit soll Unternehmen erhalten bleiben, die nicht offenlegungspflichtig sind. Zwingend wird daher für alle Unternehmen neben der Bilanz nur die Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben. In Satz 2 wird aber klargestellt, daß auch andere Unternehmen einen Anhang als Teil des Jahresabschlusses aufstellen können, daß für diese aber keine Verpflichtung hierzu besteht.

Die Gleichstellung des Anhangs mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung erlaubt es, ohne Informationsverlust Angaben in den Anhang zu übernehmen, die sonst in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen wären. Diese Teile des Jahresabschlusses werden dadurch entlastet. Außerdem können den Unternehmen in größerem Umfange als bisher Ausweiswahlrechte eingeräumt werden, wie zum Beispiel nach § 238 Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe b, § 240 Abs. 1 HGB. Der Inhalt des Anhangs bezieht sich indessen nur auf Erläuterungen zur Bilanz und zur Gewinn- und Verlustrechnung sowie auf ergänzende Angaben. Werden Beträge nicht in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt, sondern nur im Anhang erwähnt, wie dies z. B. für Pensionsrückstellungen zulässig ist, so können diese Beträge nicht zu Lasten des Jahresergebnisses berücksichtigt werden, weil sich das Jahresergebnis ausschließlich als Saldo der in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung in den Hauptspalten berücksichtigten Beträge ergibt.

Absatz 2 beläßt es dabei, daß der Jahresabschluß klar und übersichtlich aufzustellen ist und daß die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten sind. Die Verweisung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird beibehalten, weil sie sich im geltenden Recht bewährt hat (z. B. § 38 HGB, § 149 AktG, § 5 EStG).

Da ein Jahresabschluß nicht ordnungsgemäß sein kann, wenn er nicht die für seine Aufstellung und Feststellung zwingenden Vorschriften beachtet, braucht die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften neben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht vorgeschrieben zu werden, weil diese auf Grund einer bindenden Entscheidung des Gesetzgebers jeweils für ihren Geltungsbereich Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind und, wie das aktienrechtliche Beispiel zeigt, über ihren eigentlichen Geltungsbereich hinaus als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anerkannt und angewendet werden können.

Die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung soll im Interesse der Rechtssicherheit dadurch vereinfacht werden, daß im Dritten Buch für die wesentlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung jeweils gesetzlich vorgeschrieben wird, welche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für alle Unternehmen und welche nur für bestimmte, nämlich zur Offenlegung verpflichtete Unternehmen, gelten sollen.

Die an die inhaltliche Richtigkeit in Absatz 2 Satz 2 des Jahresabschlusses gestellten Anforderungen, daß nämlich ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln ist, geht über die Regelung des § 149 Abs. 1 Satz 2 AktG hinaus, entspricht insoweit aber Artikel 2 Abs. 3 der Vierten Richtlinie, der die Zielsetzung des Jahresabschlusses nicht nur unter Gesichtspunkten des Gläubiger- und Gesellschafterschutzes sieht. Der Jahresabschluß hat danach unter allgemeinen Gesichtspunkten richtig zu sein, wobei sich dieser Maßstab nicht nur auf die Vermögens- und Ertragslage, sondern auch auf die Finanzlage bezieht.

Die bisherige Formulierung des § 149 Abs. 1 Satz 2 AktG kann nicht übernommen werden, weil die Worte „im Rahmen" und „möglichst sicherer Einblick" bei den Beratungen der Vierten Richtlinie von den anderen Mitgliedstaaten mit der Begründung abgelehnt wurden, daß dadurch die Zielsetzung des Jahresabschlusses auf den Aktionärs- und Gläubigerschutz beschränkt werden würde. Für einzelne Mitgliedstaaten hätte diese vorsichtige und den Realitäten hinsichtlich der Aussagekraft eines Jahresabschlusses besser entsprechende Formulierung bedeutet, daß bestehende Generalklauseln hätten eingeschränkt werden müssen. Dies hätte in diesen Ländern zu dem Mißverständnis führen können, daß auf Grund der Vierten Richtlinie geringere Anforderungen an die Aussagekraft von Jahresabschlüssen als bisher zu stellen sind.

Trotz der anspruchsvolleren Formulierung ist davon auszugehen, daß sich für die Praxis, soweit § 149 AktG bisher im Einzelfall nicht zu großzügig angewendet wurde, keine grundsätzlichen Änderungen ergeben. Dies ist vor allem deshalb anzunehmen, weil der Anwendungsbereich der Generalklausel im Verhältnis zum geltenden Recht nicht verändert wird. Wie bisher ergeben sich Inhalt und Umfang des Jahresabschlusses in erster Linie aus den Einzelvorschriften von Gesetzen und Verordnungen, in Zukunft insbesondere aus dem Dritten Buch, wobei die Form der Darstellung und der Umfang der verlangten Information rechtsform-, größen- und branchenabhängige Unterschiede aufweisen. Die Generalklausel ist deshalb nur heranzuziehen, wenn Zweifel bei der Auslegung und Anwendung einzelner Vorschriften entstehen oder Lücken in der gesetzlichen Regelung zu schließen sind. Die Generalklausel steht nicht in dem Sinne über der gesetzlichen Regelung, daß sie es erlauben würde, den Inhalt und Umfang des Jahresabschlusses in Abweichung von den gesetzlichen Vorschriften zu bestimmen. Insbesondere ist die Befürchtung unbegründet, daß aus der Generalklausel ganz allgemein zusätzliche Anforderungen für alle oder bestimmte Unternehmen abgeleitet werden könnten. Insoweit wird in Absatz 2 Satz 3 ausdrücklich klargestellt, daß zusätzliche Angaben, die nicht ausdrücklich vorgeschrieben sind, von offenlegungspflichtigen Unternehmen nur dann zu machen sind, wenn besondere Umstände dazu führen, daß der Jahresabschluß dieses Unternehmens trotz Anwendung der gesetzlichen Vorschriften hinter der Aussagekraft eines Jahresabschlusses dieses Unternehmens unter normalen Umständen zurückbleibt.

Die Ziele des Jahresabschlusses sind für andere Rechtsformen als die Aktiengesellschaft und die Kom-

manditgesellschaft auf Aktien in § 38 Abs. 1, § 39 Abs. 1 und 2 HGB bisher nur sehr unvollkommen umschrieben. Insbesondere für Unternehmen, die nicht die Rechtsform der Kapitalgesellschaft haben, wird daher bezweifelt, ob § 149 Abs. 1 Satz 2 AktG ein rechtsformunabhängiger Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung ist. Solche Zweifel waren insoweit bisher berechtigt, als die Mindestbewertungsvorschriften des Aktiengesetzes nicht rechtsformunabhängig anzuwenden sind, diese aber als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne des § 149 AktG anzusehen sind. Diese Problematik erledigt sich, weil im Dritten Buch für jede Vorschrift deren Anwendungsbereich und damit der gesetzliche Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für alle Kaufleute festgelegt wird und die weitergehenden Vorschriften nur für bestimmte Kaufleute gelten. Damit wird gleichzeitig zugunsten des Einzelkaufmanns und der Personenhandelsgesellschaft, die nicht Kapitalgesellschaft & Co ist, der inhaltliche Rahmen des Jahresabschlusses festgelegt. Die Anwendung der Generalklausel kann deshalb für diese Unternehmen nicht dazu führen, daß sie in Zukunft Grundsätze zu beachten haben, die über diesen gesetzlich festgelegten Rahmen hinausgehen.

Im Interesse der Rechtsvereinheitlichung, der Rechtsvereinfachung und der Rechtssicherheit wird vorgeschlagen, die Grundsatzvorschrift der Vierten Richtlinie über die Zielsetzung des Jahresabschlusses rechtsformunabhängig zu übernehmen. Dies bietet sich auch deshalb an, weil mit Ausnahme der Mindestbewertungsvorschriften des Aktiengesetzes praktisch keine rechtsformspezifischen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die die Form und den Inhalt des Jahresabschlusses betreffen, bestehen. Die Übernahme dieser Grundsatzvorschrift führt daher nicht zu einer Verschärfung der zu stellenden Anforderungen. Soweit bei den gesetzlichen Anforderungen an die Rechnungslegung nach Rechtsformen oder innerhalb der Rechtsformen nach Unternehmensgrößen abgestuft wird, sind diese Abstufungen auch im Rahmen der Generalklausel zu beachten. Auf die ausdrückliche Übernahme von Artikel 2 Abs. 5 der Vierten Richtlinie, der den Grundsatz enthält, daß gesetzliche Vorschriften zu durchbrechen sind, wenn sie in Ausnahmefällen mit der Verpflichtung unvereinbar sind, das geforderte Bild zu vermitteln, wurde verzichtet, weil nach allgemeinen Grundsätzen des deutschen Rechts die Anwendung gesetzlicher Vorschriften jeweils so zu erfolgen hat, daß der den gesetzlichen Vorschriften vom Gesetzgeber beigelegte Sinn und Zweck erfüllt wird.

— *Zweiter Teil Allgemeine Grundsätze über die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung*

— § 238 HGB

Die Vorschrift betrifft sowohl die Bilanz als auch die Gewinn- und Verlustrechnung, im Gegensatz zum Ersten Titel aber nicht den Anhang.

Absatz 1 Satz 1 und 2 entspricht inhaltlich Artikel 3 der Vierten Richtlinie.

Satz 1 ist gegenüber der Richtlinie sprachlich verändert, um das Gewollte in stärkerer Anlehnung an die in der Bundesrepublik Deutschland gebräuchliche Umschreibung zum Ausdruck zu bringen. Es handelt sich dabei um einen rechtsformunabhängig anerkannten Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung.

Die Berichtspflicht im Anhang nach Satz 2 gilt nur für Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben. Für Unternehmen, deren Jahresabschlüsse einem externen Interessentenkreis nicht zugänglich sind und die gemäß § 237 Abs. 1 Satz 2 HGB einen Anhang nicht aufzustellen brauchen, erscheint eine entsprechende Berichtspflicht entbehrlich.

Aus den gleichen Gründen richten sich die Gliederungsgebote in Absatz 2 nur an offenlegungspflichtige Unternehmen.

Absatz 2 Nr. 1 ist neu. Dem Bilanzleser soll der Vergleich mit den Vorjahresangaben erleichtert werden. Von der Möglichkeit des Artikels 4 Abs. 4 Satz 2 der Vierten Richtlinie, die Anpassung der Vorjahreszahlen zu verlangen, wird nicht Gebrauch gemacht. Diese Entscheidung bleibt vielmehr den Unternehmen überlassen.

Absatz 2 Nr. 2 entspricht Artikel 13 Abs. 1 der Vierten Richtlinie und § 151 Abs. 3 Satz 1 AktG mit der Maßgabe, daß Maßstab für die Entscheidung, ob die Mitzugehörigkeit zu vermerken ist, das Gebot des § 237 Abs. 2 Satz 1 HGB ist.

Absatz 2 Nr. 3 deckt sich wohl mit § 161 Abs. 2 AktG. Die Frage, was zu geschehen hat, wenn verschiedene Gliederungsvorschriften zu beachten sind, ist in der Richtlinie nicht geregelt. Dieses Problem tritt aber im innerstaatlichen Bereich auf, wenn weitere Gliederungsschemata, z. B. für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, vorgeschrieben sind und sich das Unternehmen auch in diesen Branchen betätigt. Die Abweichung ist im Anhang anzugeben und zu begründen.

Absatz 3 enthält ergänzende Regelungen zu den in §§ 239, 253 HGB vorgeschriebenen Gliederungen und gilt – wie die entsprechenden Gliederungsschemata selbst – nur für offenlegungspflichtige Unternehmen.

Die in Absatz 3 Nr. 1 niedergelegten Grundsätze finden sich bereits jetzt in § 151 Abs. 1 und § 157 Abs. 1 AktG. Die mit der Festlegung von Gliederungsschemata verfolgten Ziele können mit Sicherheit nur erreicht werden, wenn die Unternehmen verpflichtet werden, die Schemata einzuhalten.

Absatz 3 Nr. 2 enthält neu das Gebot, bestimmte Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung an Besonderheiten des Unternehmens anzupassen. Dadurch wird eine unternehmensspezifischere Aussage in den Jahresabschlüssen ermöglicht. Bisher wurden solche Anpassungen nur in einem engen Rahmen als zulässig angesehen.

Absatz 3 Nr. 3 ist ebenfalls neu. Den Unternehmen soll es ermöglicht werden, die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung im Interesse der Übersichtlichkeit und Klarheit der Darstellung zu entlasten und bestimmte Einzelangaben im Anhang zu machen. Von der den Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft in Artikel 4 Abs. 3 Buchstabe b Satz 2 der Vierten Richtlinie eröffneten Möglichkeit, eine Zusammenfassung von Posten für den Fall zwingend vorzu-

schreiben, daß dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird, wird nicht Gebrauch gemacht. Dabei wird davon ausgegangen, daß der durch eine Zusammenfassung gesetzlich vorgeschriebener Gliederungsposten erzielbare Gewinn an Klarheit nicht so groß ist, daß es gerechtfertigt wäre, den Unternehmen solche Zusammenfassungen zwingend vorzuschreiben.

Absatz 3 Nr. 4 entspricht im Kern dem geltenden Recht. Die Regelungen des § 151 Abs. 2 und des § 157 Abs. 2 AktG werden in das Handelsgesetzbuch übernommen, weil diese Grundsätze auf jedes Gliederungsschema anzuwenden sind. Sie werden jedoch dahin eingeschränkt, daß Posten, unter denen kein Betrag ausgewiesen wird, dann nicht weggelassen werden dürfen, wenn im vorhergehenden Geschäftsjahr ein Betrag ausgewiesen wurde. Diese Einschränkung ist durch Artikel 4 Abs. 5 der Vierten Richtlinie vorgeschrieben und trägt dem Umstand Rechnung, daß bei allen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung künftig zugleich auch Auskunft über die entsprechenden Vorjahreszahlen gegeben werden muß.

— *Dritter Titel. Bilanz*

Der Dritte Titel regelt die Gliederung der Bilanz. Er enthält außer den die Gliederung betreffenden Vorschriften Regelungen über den Bilanzansatz sowie Umschreibungen der Bilanzposten und einzelner für die Bilanz wesentlicher Begriffe.

— § 239 HGB

Nach Artikel 8 der Vierten Richtlinie sind die Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft verpflichtet, die Gliederung der Bilanz entweder nach Artikel 9 in Kontoform oder nach Artikel 10 in Staffelform vorzuschreiben. Die Mitgliedstaaten können den Unternehmen auch beide Gliederungsformen zur Wahl stellen.

Nach Artikel 11 der Vierten Richtlinie können die Mitgliedstaaten kleinen Unternehmen gestatten, eine verkürzte Bilanz aufzustellen, die nur die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten der Artikel 9 oder 10 der Vierten Richtlinie enthält.

Hinsichtlich der Form wird in Absatz 1 Satz 1 vorgeschlagen, das Mitgliedstaatenwahlrecht im Sinne des geltenden deutschen Rechts dahin auszuüben, daß – für offenlegungspflichtige Unternehmen – wie bisher ausschließlich die Gliederung in Kontoform vorgeschrieben wird. Für die Zulassung auch der Staffelform besteht kein Bedürfnis, das es rechtfertigen könnte, die mit der alternativen Zulassung dieser Form verbundene Rechtszersplitterung in Kauf zu nehmen.

Das auf kleine Unternehmen abstellende Gliederungsschema in Absatz 2 (Aktivseite) und 3 (Passivseite) ist nur für Unternehmen verbindlich, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben. Für alle anderen Unternehmen bleibt es bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§§ 38, 39 HGB). Prüfungspflichtige Unternehmen und große prüfungspflichtige Unternehmen haben nicht die Gliederung der Absätze 2 und 3, sondern die in den Anlagen 1 und 2 enthaltenen Gliederungen zu beachten.

In diesem Rahmen wird weitgehend von der Möglichkeit des Artikels 11 der Vierten Richtlinie Gebrauch gemacht, für kleine Unternehmen nur die Gruppen- und Hauptposten vorzuschreiben. Eine tiefergehende Untergliederung ist in Absatz 2 auf der Aktivseite nur für die Hauptposten Sachanlagen, Finanzanlagen, Vorräte und Forderungen des Umlaufvermögens sowie in Absatz 3 der Passivseite für den Hauptposten Verbindlichkeiten vorgesehen. Ohne diese Erweiterungen würde das Bilanzgliederungsschema zu stark hinter den Anforderungen des geltenden Rechts zurückbleiben und nicht gerechtfertigte Informationsverluste mit sich bringen. Die vorgesehene Untergliederung reicht aber auch bei diesen Hauptposten nicht an diejenige nach dem Aktiengesetz heran.

Die Übernahme der nur für kleine Unternehmen vorgeschriebenen Gliederung entspricht dem bereits dargelegten Konzept, in das Handelsgesetzbuch neben den größen- und rechtsformunabhängigen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für offenlegungspflichtige Unternehmen nur die für kleine Unternehmen geltenden Vorschriften der Richtlinie als gemeinsame Basis von Rechnungslegung und Publizität zu übernehmen. Die weitergehenden Gliederungsvorschriften für große und mittelgroße Unternehmen werden in den Anlagen 1 und 2 vorgeschrieben.

Im übrigen entspricht das Schema hinsichtlich seines Aufbaus dem aktienrechtlichen Gliederungsschema in § 151 Abs. 1 AktG. Ein wesentlicher Unterschied besteht allerdings darin, daß sämtliche Eigenkapitalposten unter Einbeziehung eines Gewinns oder eines Verlusts sowie von Gewinn- und Verlustvorträgen in einer Gruppe ausgewiesen werden, so daß diese Posten nicht mehr jeweils am Ende der Bilanz erscheinen und ein Verlust auch nicht mehr auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen wird. Die Eigenkapitalverhältnisse werden auf diese Weise deutlicher dargestellt.

Eine Ausnahme von dieser Regelung findet sich in Absatz 4 Nr. 1, der wiederum nur für Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, zwingend ist. Nach Aufzehrung des Eigenkapitals ist ein Überschuß der Passivposten über die Aktivposten am Schluß der Jahresbilanz auf der Aktivseite gesondert als „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" auszuweisen, wodurch der sonst erforderliche Ausweis eines Negativpostens auf der Passivseite vermieden wird. Aus der Bezeichnung des Differenzpostens ergibt sich, daß er nicht mehr, aber auch nicht weniger als die zumindest buchmäßige Überschuldung des Unternehmens anzeigt.

Die in Absatz 4 Nr. 2 enthaltene Verpflichtung, Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, in der Regel als solche auszuweisen, folgt aus Artikel 9 der Vierten Richtlinie. Teilweise entspricht die Regelung dem bisher geltenden § 151 Abs. 3 Satz 2 AktG.

Absatz 4 Nr. 3 dient ebenfalls der Umsetzung der Vierten Richtlinie. Satz 2 beruht auf einem Mitgliedstaatenwahlrecht gemäß Artikel 18 der Vierten Richtlinie und betrifft die sogenannten „antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten" der Aktivseite. Da nach

§ 247 HGB nur die sogenannten transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten im engeren Sinne als Rechnungsabgrenzungsposten zugelassen werden sollen, muß vorgeschrieben werden, daß Erträge, die erst nach dem Abschlußstichtag rechtlich entstehen, im Anhang erläutert werden, wenn es sich um Beträge größeren Umfangs handelt. Voraussetzung ist allerdings, daß solche antizipativen Posten nach den GoB als Forderungen oder sonstige Wirtschaftsgüter ausgewiesen werden.

Die in Absatz 4 Nr. 4 geforderte Kenntlichmachung der Innehabung von Wechseln soll dem Bilanzleser Aufschluß über die auf diese Weise verbesserte Durchsetzbarkeit der entsprechenden Forderungen geben. Dieser Weg wird gewählt, weil die Vierte Richtlinie in Abweichung vom geltenden deutschen Recht den Ausweis von Wechseln in einem besonderen Posten nicht mehr zuläßt.

Die Regelung in Absatz 4 Nr. 5 entspricht, soweit sie für eigene Aktien zwingend den Ausweis im Umlaufvermögen vorsieht, Artikel 9 der Vierten Richtlinie (Aktivseite D III 2) und § 151 Abs. 1 AktG (Aktivseite III B 8). Soweit für Anteile an herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen die gleiche Regelung getroffen wird, entspricht dies § 151 Abs. 1 AktG (Aktivseite III B 9). Dagegen ist der gesonderte Ausweis von Anteilen neu, die an einem Unternehmen gehalten werden, das persönlich haftender Gesellschafter des bilanzierenden Unternehmens ist.

Die in Absatz 4 Nr. 6 Satz 1 enthaltene Verpflichtung ergibt sich aus Artikel 9, Passiva, Buchstabe C der Vierten Richtlinie. Die Gesamtbeträge der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren sowie alle Verbindlichkeiten des Unternehmens, die dinglich gesichert sind, müssen nach § 271 Abs. 1 Nr. 1 HGB künftig im Anhang angegeben werden.

Absatz 4 Nr. 6 Satz 2 regelt den Ausweis erhaltener Anzahlungen. Dabei wird entsprechend Artikel 9, Passiva, Buchstabe C 3 der Vierten Richtlinie in Abweichung vom geltenden Recht die Möglichkeit eingeräumt, Anzahlungen auf Vorräte von diesem Posten offen abzusetzen. Absatz 4 Nr. 6 Satz 3 ist das Gegenstück zu Absatz 4 Nr. 3 und folgt aus der Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts nach Artikel 21 der Vierten Richtlinie. Soweit antizipative Posten nach den GoB als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden (Aufwendungen vor dem Abschlußstichtag, die erst nach diesem Tag rechtlich entstehen, aber Aufwand des Geschäftsjahrs darstellen), sind diese im Anhang zu erläutern, soweit sie einen größeren Umfang haben.

In Absatz 5 wird von der Möglichkeit des Artikels 6 der Vierten Richtlinie Gebrauch gemacht, der es gestattet, die Gliederung der Bilanz an die – den Unternehmen freigestellte – Art des Ausweises der Ergebnisverwendung anzupassen. Nach dem bisherigen § 151 Abs. 1 und 4 AktG ist die Bilanz vor oder nach teilweiser Gewinnverwendung aufzustellen. Diese Regelung gilt bisher auch für Unternehmen, die ihren Jahresabschluß nach dem Publizitätsgesetz aufzustellen haben (§ 5 Abs. 2 PublG). Unternehmen, die nicht diesen Vorschriften oder Formblattvorschriften für die Aufstellung ihres Abschlusses unterliegen, ist es freigestellt, die Bilanz vor oder nach teilweiser oder vollständiger Ergebnisverwendung aufzustellen. Diese Möglichkeit soll voll erhalten bleiben und verallgemeinert werden. Das in Absatz 2 und 3 vorgeschriebene Schema geht von der Aufstellung der Bilanz vor Gewinnverwendung aus. Es bedarf deshalb gewisser Anpassungen, wenn der Jahresabschluß nach teilweiser oder vollständiger Ergebnisverwendung aufgestellt wird.

Der Posten „Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag" wird nach Absatz 5 Satz 2 unter Einbeziehung des Postens „Gewinnvortrag/Verlustvortrag" durch den Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust" ersetzt, wenn die Bilanz nach teilweiser Verwendung des Jahresergebnisses, wie dies bei Aktiengesellschaften wegen § 58 AktG üblich ist, aufgestellt wird. Wird die Bilanz nach vollständiger Verwendung des Ergebnisses aufgestellt, so entfällt dieser Posten ersatzlos.

— § 240 HGB

Nach Absatz 1 müssen Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, entsprechend Artikel 15 Abs. 3 Buchstabe a und Abs. 4 der Vierten Richtlinie die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens sowie des Postens „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs" in der Bilanz oder im Anhang darstellen. In Abweichung von § 152 Abs. 1 Satz 2 AktG muß bei der Darstellung in Zukunft von den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten ausgegangen werden. In der Darstellung erscheinen somit die Bruttobeträge nicht nur der Anschaffungs- und Herstellungskosten, sondern auch die Gesamtsumme der bisher auf die vorhandenen Wirtschaftsgüter vorgenommenen Abschreibungen. Die Abschreibungen des Geschäftsjahrs sind außerdem gesondert auszuweisen.

Absatz 2 stellt – wie Absatz 1 nur für offenlegungspflichtige Unternehmen – klar, daß die Pauschalwertberichtigung als Passivposten künftig nicht mehr zulässig ist; Abschreibungen dürfen nach der Vierten Richtlinie nur noch auf der Aktivseite der Bilanz vorgenommen werden. Im Anhang ist eine Aufgliederung auf einzelne Forderungsposten nicht erforderlich.

Absatz 3 schreibt die Darstellung von Eigenkapitalveränderungen vor, die sich nicht aus der Ergebnisverwendungsrechnung nach § 258 HGB ergeben, z.B. weil es sich um Rücklagenveränderungen handelt, die entweder ausschließlich in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung vor dem Jahresergebnis erfolgten.

— § 241 HGB

Das Vollständigkeitsgebot, das in Absatz 1 ausdrücklich geregelt wird, steht in engem Zusammenhang mit der Frage der Bilanzierungsfähigkeit. Insoweit ist eine nähere Umschreibung aber nicht vorgesehen, weil diese auch in der Vierten Richtlinie fehlt. Die weitere Entwicklung soll – wie bisher – den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung überlassen bleiben. Dies gilt insbesondere für die Behandlung von Wirtschaftsgütern, die das Unternehmen auf Grund von Leasing-Verträgen besitzt. In Absatz 1 Satz 2 wird jedoch klargestellt, daß das Vollständigkeitsgebot nicht verletzt wird, wenn bei Bestehen von gesetzlichen Bilanzierungs- oder Ausweiswahlrechten die Aufnahme in die

Bilanz trotz Bilanzierungsfähigkeit nicht erfolgt. Ein Ausweiswahlrecht besteht, wenn Gegenstände, wie z. B. Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen, statt in der Bilanz im Anhang ausgewiesen werden dürfen. Absatz 1 Satz 3 weist aus Gründen der Klarstellung auf die sich hieraus ergebende Folgerung hin, daß Angaben im Anhang sich nicht auf die Höhe des Jahresgewinns auswirken können.

Absatz 2 entspricht Artikel 7 der Vierten Richtlinie. Es handelt sich dabei um einen schon heute geltenden Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung. Für die Bilanz ist dies heute in § 152 Abs. 8 Satz 1 AktG, der nunmehr entfällt, geregelt.

Absatz 3 beruht auf der Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts gemäß Artikel 9, Aktiva, Buchstabe B der Vierten Richtlinie, wonach die Aktivierung der Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens gestattet werden kann. Das geltende Aktienrecht enthält in § 153 Abs. 4 Satz 2 eine inhaltsgleiche Vorschrift für den Errichtungsaufwand. Absatz 3 Satz 1 soll darüber hinaus auch die Aktivierung von Aufwendungen für die Erweiterung des Geschäftsbetriebs erlauben.

Entsprechend der Charakterisierung dieses Bilanzausweises als Bilanzierungshilfe und seiner Ausgestaltung als Unternehmenswahlrecht ergeben sich keine Konsequenzen für die steuerliche Gewinnermittlung, d. h. dieser Betrag wird bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht aktiviert. Die Regelung wird durch die Ausschüttungssperre nach Absatz 3 Satz 2 vervollständigt, durch die ebenfalls zum Ausdruck kommt, daß es sich bei den genannten Aufwendungen nicht um Wirtschaftsgüter handelt, sondern daß lediglich durch die Möglichkeit der Aktivierung für die Anlauf- oder Erweiterungsphase eines Unternehmens eine sonst eventuell eintretende Überschuldung vermieden werden können soll.

— § 242 HGB

Da nur Wirtschaftsgüter bilanzierungsfähig sind, dürfen die in Absatz 1 bezeichneten Aufwendungen nicht aktiviert werden. Bereits das geltende Aktienrecht enthält in § 153 Abs. 4 Satz 1 ein klarstellendes Bilanzierungsverbot. Absatz 1 übernimmt diese Regelung ohne inhaltliche Änderung bei geringfügig modifiziertem Wortlaut.

Das Aktivierungsverbot des Absatzes 2 entspricht ebenfalls dem geltenden Recht (§ 153 Abs. 3 Satz 1 AktG). Nach Artikel 9 der Vierten Richtlinie (Aktiva C I 1, 2 b) können die Mitgliedstaaten insoweit die Aktivierung zulassen. Von diesem Wahlrecht soll jedoch nicht Gebrauch gemacht werden. Das Bilanzierungsverbot erstreckt sich allerdings nicht auf entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter. Insoweit kann auch ein Bilanzierungswahlrecht nicht vorgesehen werden, weil Artikel 9 der Vierten Richtlinie (Aktiva C I 2 a) in diesem Punkt eine zwingende Regelung enthält. Entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter sind zu aktivieren. Das Aktivierungswahlrecht des § 153 Abs. 3 AktG kann daher nicht beibehalten werden.

Das Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter gilt nach § 5 Abs. 2 EStG auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter sind hingegen bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu aktivieren. Das von der herrschenden Meinung aus der Formulierung des § 153 Abs. 3 AktG abgeleitete Aktivierungswahlrecht, das mit dem Vollständigkeitsgebot nicht vereinbar ist, wurde schon bisher steuerlich nicht anerkannt. Änderungen ergeben sich daher insoweit nicht.

— § 243 HGB

In Absatz 1 wird im Grundsatz § 151 Abs. 4 Satz 1, 2 AktG übernommen. Gleichzeitig wird Artikel 31 Abs. 1 Buchstabe c, cc der Vierten Richtlinie verwirklicht, wonach Wertminderungen unabhängig davon zu berücksichtigen sind, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt. In Absatz 1 Satz 1 werden neu die Wertaufholung und die Einstellung in die Kapitalrücklage aufgenommen. Satz 2 dieses Absatzes wird als freiwillige Regelung ausgestaltet, wobei zusätzlich die Bildung der Wertaufholungsrücklage und der Preissteigerungsrücklage aufgenommen wurde.

Die Regelung dient nicht nur dem Zweck, den Zeitpunkt der Bildung und Auflösung bestimmter Posten festzulegen. Sie regelt gleichzeitig die Zuständigkeit. Zuständig sollen die Personen sein, die den Jahresabschluß aufzustellen haben. Wie sich aus den spezialgesetzlichen Regelungen ergibt, sind dies bei Gesellschaften die zur Geschäftsführung berufenen Personen.

Absatz 2 entspricht § 151 Abs. 4 Satz 2 AktG. Die Fassung trägt dem Umstand Rechnung, daß sie nur für den Fall gilt, daß die Bilanz nach vollständiger oder teilweiser Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt wird, wie dies für Aktiengesellschaften heute vorgesehen ist. Mit dieser Regelung wird in Ergänzung des § 239 Abs. 5 HGB klargestellt, daß Gewinnverwendungen bei entsprechender spezialgesetzlicher Regelung oder gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung bereits bei der Aufstellung der Bilanz vorgenommen werden dürfen.

— § 244 HGB

Die Vorschrift enthält in Absatz 1 eine Umschreibung des Begriffs „Anlagevermögen". In den Absätzen 2 bis 4 wird in Ergänzung des Gliederungsschemas in § 239 HGB festgelegt, welche Posten in den Hauptposten dieses Gliederungsschemas zusammengefaßt werden. Auf diese Weise soll im Interesse der Vergleichbarkeit sichergestellt werden, daß sich die Hauptposten der abgekürzten Bilanzgliederung inhaltlich mit den in Artikel 9 der Vierten Richtlinie jeweils weitergehend aufgegliederten Hauptposten decken.

Absatz 1 entspricht Artikel 15 Abs. 1, 2 der Vierten Richtlinie. Von § 152 Abs. 1 Satz 1 AktG unterscheidet sich der Vorschlag dadurch, daß nicht ausdrücklich auf den Abschlußstichtag abgestellt wird. Dies hat in der Vergangenheit gelegentlich zu dem Mißverständnis geführt, daß ausschließlich auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag und nicht auf die Zweckbestimmung abzustellen ist, die ein Wirtschaftsgut im allgemeinen für das bilanzierende Unternehmen hat. Da die Zuord-

nung zum Anlage- oder Umlaufvermögen für die Bewertung der Wirtschaftsgüter von entscheidender Bedeutung ist, muß eine nur formale Betrachtungsweise vermieden werden. Im Grundsatz bleibt es dabei, daß die Bilanz zu einem Stichtag aufzustellen ist und daß deshalb die Verhältnisse dieses Tages wesentlich sind. Da aber die Zweckbestimmung nur ausnahmsweise kurzfristig geändert werden kann, soll die Zweckbestimmung am Bilanzstichtag allein nicht ausschlaggebend sein.

Absatz 2 zählt die wichtigsten immateriellen Wirtschaftsgüter auf. Er enthält in Satz 1 außerdem einen Hinweis darauf, daß auch rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile als immaterielle Wirtschaftsgüter in Betracht kommen. Dabei handelt es sich jedoch nicht um eine Definition. Die Frage, ob im Einzelfall ein immaterielles Wirtschaftsgut vorliegt, ist allein auf Grund der Definition in § 39 Abs. 1 HGB zu entscheiden.

Dabei wird außerdem klargestellt, daß der Geschäfts- oder Firmenwert ein Wirtschaftsgut ist. Welcher Betrag als Geschäfts- oder Firmenwert aktiviert werden darf, ergibt sich aus der Bewertungsvorschrift in § 260 Abs. 5 HGB. Die Vorschrift hat nur für entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter Bedeutung, weil § 242 Abs. 2 HGB für immaterielle Wirtschaftsgüter, die nicht entgeltlich erworben wurden, ein Aktivierungsverbot ausspricht.

Absatz 3 enthält zu dem Hauptposten „Sachanlagen" eine Aufzählung derjenigen Posten, die unter diesem Hauptposten gesondert auszuweisen sind. Die Gründe dafür sind bereits oben dargelegt. Die Erwähnung der Mietereinbauten bedeutet nicht, daß diese schlechthin aktivierungsfähig wären; diese Frage ist vielmehr allein an Hand der Umschreibung des Begriffs „Wirtschaftsgut" in § 39 Abs. 1 HGB zu entscheiden. Es bleibt dabei, daß Grund und Boden, aufstehende Gebäude und in besonderen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehende Gebäudeteile jeweils selbständige Wirtschaftsgüter sind.

Absatz 4 zählt diejenigen Posten auf, die im Gliederungsschema des § 239 HGB in dem Hauptposten „Finanzanlagen" zusammengefaßt sind.

— § 245 HGB

Artikel 17 der Vierten Richtlinie enthält in Satz 1, weitergehend als das Aktiengesetz, eine Definition der Beteiligung, die nunmehr in das deutsche Recht zu übernehmen ist. Artikel 17 Satz 2 der Vierten Richtlinie enthält eine widerlegbare Vermutung, die sich von der Regelung in § 152 Abs. 2 AktG dadurch unterscheidet, daß der Prozentsatz auf höchstens zwanzig vom Hundert festgesetzt werden darf. Mit dieser Änderung kann die bisherige Regelung beibehalten werden. Entsprechend der Definition der Vierten Richtlinie wird klargestellt, daß der Anteilsbesitz der Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenem Unternehmen dient; es muß danach nicht notwendig die Absicht bestehen, auf die Geschäftsführung des anderen Unternehmens Einfluß zu nehmen.

Im Interesse der Bilanzklarheit und der Vergleichbarkeit muß sichergestellt werden, daß der Begriff „Beteiligungen" in allen Jahresabschlüssen im gleichen Sinne verwendet wird. Die Definition wird daher in das Handelsgesetzbuch übernommen. Satz 5 stellt klar, daß die Mitgliedschaft in einer Personengesellschaft oder in einer Genossenschaft immer als Beteiligung gilt.

— § 246 HGB

Die Vorschrift ist in gleicher Weise wie § 243 HGB über das Anlagevermögen aufgebaut. Sie enthält in Absatz 1 eine Definition des Umlaufvermögens und in den Absätzen 2 bis 5 die Aufzählung derjenigen Posten, die in den Hauptposten des Gliederungsschemas nach § 239 Abs. 1 HGB zusammengefaßt werden dürfen. Der Zweck ist auch hier, die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse von Unternehmen unterschiedlicher Größe sicherzustellen.

Absatz 1 ist neu. Die Vorschrift umschreibt den Begriff des Umlaufvermögens im Sinne von Artikel 15 Abs. 1 der Vierten Richtlinie, wonach Wirtschaftsgüter entweder dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind, indem sie festlegt, daß alle Wirtschaftsgüter, die nicht dem Anlagevermögen zugeordnet werden können, im Umlaufvermögen auszuweisen sind. Damit wird klargestellt, daß es auf der Aktivseite keine Wirtschaftsgüter geben kann, die nicht Anlage- oder Umlaufvermögen sind.

Absatz 2 zählt die einzelnen Posten des Vorratsvermögens auf, wobei klargestellt wird, daß als Anzahlungen nur solche Anzahlungen im Vorratsvermögen ausgewiesen werden, die Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens betreffen.

Absatz 3 enthält die Aufgliederung zu den Forderungen. Dabei wird klargestellt, daß hier auch die nicht abgerechneten Leistungen auszuweisen sind. Insoweit handelt es sich um antizipative Rechnungsabgrenzungsposten, die gemäß Artikel 18 der Vierten Richtlinie entweder unter den Rechnungsabgrenzungsposten oder den Forderungen auszuweisen sind. Da § 247 HGB die Rechnungsabgrenzungsposten auf die transitorischen im engeren Sinne begrenzt, darf der Ausweis der antizipativen nur unter den Forderungen zugelassen werden. Ob allerdings ein antizipativer Rechnungsabgrenzungsposten unter den Forderungen ausgewiesen werden darf, ist allein anhand der Umschreibung des § 39 Abs. 1 HGB zu entscheiden. Die Aktivierung nicht abgerechneter Leistungen ist daher nur zulässig, wenn es sich um Wirtschaftsgüter handelt. Dabei ist für die Bewertung von den für das Umlaufvermögen maßgeblichen Grundsätzen auszugehen und ist insbesondere das Niederstwertprinzip zu beachten. Auch dürfen im allgemeinen dabei Gewinne nicht realisiert werden.

Absatz 4 zählt die Posten des Wertpapiervermögens auf, wie sie sich aus Artikel 9 der Vierten Richtlinie und § 151 Abs. 1 AktG ergeben.

Absatz 5 umschreibt den Inhalt des Postens „Flüssige Mittel" entsprechend der heutigen Praxis.

— § 247 HGB

Die Umschreibung der aktivischen und passivischen Rechnungsabgrenzung ist – sachlich übereinstimmend

mit § 152 Abs. 9 AktG – in den Artikeln 18, 21 der Vierten Richtlinie festgelegt. Absatz 1 Satz 1 übernimmt die entsprechende Formulierung für die Aktivseite, Absatz 2 für die Passivseite. Ein Mitgliedstaatenwahlrecht besteht insoweit, als vorgesehen werden kann, daß Erträge, die erst nach dem Abschlußstichtag rechtlich entstehen, als Forderungen, und daß vor dem Abschlußstichtag getätigte Aufwendungen, die erst nach diesem Tag zu Ausgaben führen, als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden. Werden solche Beträge unter Forderungen oder Verbindlichkeiten ausgewiesen, so sind diese bei größerem Umfang im Anhang zu erläutern (§ 239 Abs. 4 Nr. 3, 6 HGB).

In Absatz 1 Satz 2 werden zwei Regelungen übernommen, die sich heute nur aus § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG ergeben, obwohl es sich dabei um Vorschriften handelsrechtlicher Art handelt. Sowohl bei den als Aufwand berücksichtigten Zöllen und Verbrauchsteuern als auch bei der als Aufwand berücksichtigten Umsatzsteuer auf Anzahlungen handelt es sich um sog. antizipative Posten, weil es sich in beiden Fällen um Vorleistungen des Unternehmens handelt, die gegenüber dem Abnehmer erst später im Sinne von Artikel 18 der Vierten Richtlinie fällig werden. Im Interesse der Einheitlichkeit von Handels- und Steuerbilanz wird in Abweichung von dem Grundsatz, daß antizipative Posten allenfalls als Forderungen oder Verbindlichkeiten ausgewiesen werden dürfen, der Ausweis im Rechnungsabgrenzungsposten der Aktivseite zugelassen. Gegenüber dem Text des Einkommensteuergesetzes ist eine Änderung insoweit vorgenommen worden, als in der Nummer 2 berücksichtigt werden muß, daß in Zukunft Anzahlungen auf Vorräte auch von diesem Posten auf der Aktivseite offen abgesetzt werden können.

Die Regelung des Absatzes 3 entspricht dem geltenden § 156 Abs. 3 AktG. Sie kann auf Grund von Artikel 41 der Vierten Richtlinie beibehalten werden. Es handelt sich dabei um ein Aktivierungswahlrecht, das rechtsformunabhängig gilt.

— § 248 HGB

Die Vorschrift enthält die Umschreibung des Eigenkapitals. Im Gegensatz zum aktienrechtlichen Gliederungsschema werden im Schema der Vierten Richtlinie nach Artikel 9 die Eigenkapitalposten zu einer Gruppe „Eigenkapital" zusammengefaßt.

Absatz 1 regelt die Frage, wie Einlagen und Kapitalanteile der persönlich haftenden Personen und auf diese Einlagen entfallenden Gewinne und Verluste in der Bilanz von Gesellschaften und des Einzelkaufmanns zu behandeln sind. Die vorgeschlagene Regelung entspricht dem geltenden Recht in § 286 Abs. 2 Satz 1 bis 3 AktG, § 120 Abs. 2 HGB, allerdings mit der Maßgabe, daß in Zukunft Einlagen und Kapitalanteile persönlich haftender Gesellschafter mit dem Posten „Gezeichnetes Kapital" zusammengefaßt ausgewiesen werden dürfen. Auch darf ein den Kapitalanteil übersteigender Verlust nach Absatz 1 Satz 2 nur insoweit als ausstehende Einlage aktiviert werden, als mit der Zahlung im Falle der Inanspruchnahme gerechnet werden kann. Es muß sich dabei nicht um einen fälligen oder fällig werdenden Anspruch gegenüber dem Gesellschafter handeln. Es genügt vielmehr, daß der Gesellschafter spätestens im Konkursfalle verpflichtet und auch in der Lage ist, für einen Verlust in dieser Höhe aufzukommen. Dadurch wird nicht ausgeschlossen, daß für Zwecke der Ergebnisverwendung ein solches negatives Kapitalkonto auch in anderen Fällen gebildet wird. Dies darf in der Handelsbilanz des Unternehmens nur geschehen, wenn dabei zum Ausdruck gebracht wird, daß es sich nicht um ein Wirtschaftsgut, sondern lediglich um einen Verrechnungsposten für die Ergebnisverteilung handelt. Wie sich aus der öffentlichen Diskussion zum negativen Kapitalkonto ergibt, wird diese Unterscheidung nicht immer gemacht. Eine Klarstellung erscheint daher zweckmäßig.

Unberührt bleibt die Regelung des § 239 Abs. 4 Nr. 1 HGB, wonach ein das Eigenkapital übersteigender Verlust auf der Aktivseite unter entsprechender Bezeichnung ausgewiesen werden muß, auch soweit diese Vorschrift nicht unmittelbar gilt.

In Absatz 2 Satz 1 ist vorgeschrieben, das Eigenkapital, zu dessen Einzahlung Gesellschafter oder Mitglieder eines Unternehmens sich verpflichtet haben und auf das deren Haftung für die Verbindlichkeiten des Unternehmens beschränkt ist, als gezeichnetes Kapital zu bezeichnen. Die Lesbarkeit der Jahresabschlüsse, insbesondere für Ausländer, wird dadurch wesentlich erhöht. Anders als bei den bisher gebräuchlichen Begriffen, wie z. B. Grundkapital oder Stammkapital, bringt bereits die Bezeichnung zum Ausdruck, daß es sich um das gezeichnete, nicht notwendig eingezahlte Kapital handelt.

Absatz 2 Satz 2 entspricht dem geltenden Recht, wonach die ausstehenden Einlagen zu aktivieren sind (§ 151 Abs. 1 AktG, Aktivseite, I.). Absatz 2 Satz 3 stellt eine weitere Darstellungsweise zur Wahl, die nach Artikel 9 der Vierten Richtlinie zulässig ist. Diese Methode, bei der in der Bilanzspalte nur das eingeforderte Kapital ausgewiesen wird, ist im deutschen Recht für Kapitalgesellschaften neu.

Absatz 3 enthält die Umschreibung der Kapitalrücklage. Die aufgeführten Beträge sind bisher Teil der gesetzlichen Rücklage nach § 150 Abs. 2 Nr. 2 bis 4 AktG. Diese Regelung wird für Zwecke der Berechnung der gesetzlichen Rücklage beibehalten. Nach Artikel 9 der Vierten Richtlinie (Passiva, A. II) ist das Agio in Zukunft aber gesondert auszuweisen. Zu den Kapitalrücklagen gehören alle Einlagen von Gesellschaftern, die nicht gezeichnetes Kapital oder Einlagen und Kapitalanteile persönlich haftender Gesellschafter sind.

Absatz 4 umschreibt die Gewinnrücklagen. Dieser Begriff wurde anstelle der bisherigen Bezeichnung „Offene Rücklagen" gewählt, weil er besser zum Ausdruck bringt, daß diese Rücklagen ausschließlich aus dem erwirtschafteten Ergebnis gebildet werden, und weil sich dieser Begriff auch unverwechselbar von dem für das Agio gewählten Begriff „Kapitalrücklage" unterscheidet. In Absatz 4 Satz 3 wird eine Gewinnrücklage besonderer Art zugelassen. Voraussichtlich wird sie nur vorkommen, wenn Unternehmen für die steuerliche Gewinnermittlung eine Preissteigerungsrücklage nach § 74 der Einkommensteuerdurchführungsverordnung bilden. Diese Rücklage darf nämlich

wegen fehlender umgekehrter Maßgeblichkeit nach der Vierten Richtlinie nur noch als Eigenkapitalposten in die Bilanz aufgenommen werden. In den Sonderposten mit Rücklageanteil gemäß § 249 HGB können nach § 265 HGB nur noch Beträge aufgenommen werden, deren Anerkennung in der Steuerbilanz vom handelsrechtlichen Bilanzansatz abhängig ist. Dies ergibt sich aus Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe d) bzw. Artikel 39 Absatz 1 Buchstabe e). In Höhe der zukünftigen steuerlichen Belastung ist allerdings nach § 251 HGB eine Rückstellung zu bilden. Um zu vermeiden, daß im Gegensatz zum geltenden Recht die Rücklage (in Höhe des Eigenkapitalanteils) nur noch im Rahmen der Gewinnverwendung gebildet werden kann, wird die freiwillige Bildung dieser Rücklage in den Eigenkapitalposten zugelassen, wobei sich Zeitpunkt und Zuständigkeit für die Auflösung und Bildung dieser Rücklage aus § 243 Abs. 1 HGB ergeben. Außerdem wird in § 255 Abs. 4, 5 HGB klargestellt, daß die Bildung und Auflösung über die sonstigen betrieblichen Aufwendungen und Erträge und damit ergebniswirksam erfolgt. Entsprechend dem geltenden Recht handelt es sich dabei nicht um die Verwendung des Jahresergebnisses.

In Absatz 5 werden die Begriffe „Jahresüberschuß" und „Jahresfehlbetrag" umschrieben. Diese Umschreibung weicht von § 151 Abs. 4 Satz 3 AktG ab, weil sie an die Gewinn- und Verlustrechnung anknüpft. Eine materielle Änderung ist damit nicht verbunden.

— § 249 HGB

Die Vorschrift übernimmt § 152 Abs. 5 AktG, der sich bewährt hat. Der Sonderposten kann gemäß Artikel 4 Abs. 1 der Vierten Richtlinie beibehalten werden, weil sich sein Inhalt ausschließlich aus der Anwendung steuerlicher Vorschriften ergibt und er sich deshalb inhaltlich nicht mit anderen Posten überschneidet.

Die Bildung von Rücklagen, die erst bei ihrer Auflösung zu versteuern sind, und die Vornahme steuerlicher Sonderabschreibungen werden in den Vorschriften des Steuerrechts mit wenigen Ausnahmen davon abhängig gemacht, daß diese Maßnahmen auch in der Handelsbilanz des Unternehmens getroffen werden. Der Vorteil dieser Regelung besteht darin, daß Handelsbilanz- und Steuerbilanzgewinn insoweit übereinstimmen. Als Nachteil ist jedoch anzusehen, daß die handelsrechtliche Gewinnermittlung durch das Steuerrecht beeinflußt wird und daß die Wirtschaftsgüter auf der Aktivseite der Handelsbilanz häufig mit einem wesentlich niedrigeren Wert angesetzt werden, als er nach den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften zulässig ist. Diese Beeinträchtigung der Darstellung der Vermögenslage wird im deutschen Fachschrifttum und im internationalen Bereich außerordentlich kritisch beurteilt. Um die Nachteile handelsrechtlich unrichtiger Bilanzansätze zu vermeiden, wird in § 265 Abs. 2 HGB vorgeschrieben, daß Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, steuerliche Sonderabschreibungen nach dem Vorbild der bisher im deutschen Recht üblichen Wertberichtigung nur passivisch vornehmen dürfen und daß diese Beträge zusammen mit den Rücklagen, die erst bei ihrer Auflösung zu versteuern sind, in den Sonderposten mit Rücklageanteil einzustellen sind. Steuerliche Nachteile ergeben sich aus dieser Regelung nicht.

Entsprechend der bisherigen Regelung in § 152 Abs. 5 AktG sind außerdem die steuerlichen Vorschriften anzugeben, nach denen der Posten gebildet worden ist.

Mit der in Satz 2 enthaltenen Regelung über die Auflösung des Sonderpostens soll sichergestellt werden, daß der Sonderposten jeweils nur in dem Umfang besteht, wie er aus steuerlichen Gründen notwendig ist.

— § 250 HGB

Mit dieser Vorschrift wird Artikel 20 der Vierten Richtlinie in das deutsche Recht übertragen. Gleichzeitig ersetzt sie § 152 Abs. 7 AktG. Die Umschreibung der Rückstellungen muß entsprechend dem geltenden Recht für alle Unternehmen rechtsformunabhängig gelten, weil sonst die Klarheit der Jahresabschlüsse beeinträchtigt werden würde und diese Vorschrift auch nicht für die steuerliche Gewinnermittlung verwendet werden könnte.

Absatz 1 Satz 1 des Vorschlags entspricht der bisherigen Umschreibung in § 152 Abs. 7 Satz 1 AktG. Im Gegensatz zur bisherigen Fassung wird jedoch eindeutig zum Ausdruck gebracht, daß Rückstellungen unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 zwingend zu bilden sind. In Satz 2 wird das bisherige Wahlrecht beseitigt, um die steuerrechtliche Anerkennung nicht zu gefährden. Dabei wird der Nachholungszeitraum entsprechend der steuerlichen Praxis bei Instandhaltungen auf drei Monate beschränkt. Nachteile entstehen nicht, weil für die restlichen neun Monate ein Wahlrecht im bisherigen Umfang in Satz 3 eingeräumt wird. Auf die Erwähnung der Rückstellung für Abraumbeseitigung wurde verzichtet, weil diese bereits unter Absatz 1 Satz 1 fällt.

Mit der Regelung in Absatz 2 wird teilweise von dem Wahlrecht des Artikels 20 Abs. 2 der Vierten Richtlinie Gebrauch gemacht. Danach kann die Bildung von Rückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen zugelassen werden, die am Abschlußstichtag als wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Die Verhältnisse eines Unternehmens, insbesondere die Ertragslage, werden nicht mit der wünschenswerten Klarheit dargestellt, wenn zukünftige Aufwendungen, die für die Erhaltung der Betriebsfähigkeit vorhandener Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erforderlich werden, nicht durch Rückstellung den einzelnen Geschäftsjahren in dem Verhältnis zugeordnet werden, wie diese Geschäftsjahre zu den zukünftigen Aufwendungen beigetragen haben. Eine Beeinträchtigung der Darstellung ist allerdings nicht zu befürchten, wenn es sich um Aufwendungen handelt, die das Ergebnis einzelner Jahre nicht unverhältnismäßig belasten, weil sie nicht ins Gewicht fallen oder weil sie durch entsprechende Organisationen, z. B. bei der Überholung eines Maschinenparks oder der Renovierung von Wohnungen, in vergleichbarer Höhe jährlich anfallen. Mit der vorgeschlagenen Fassung soll außerdem erreicht werden, daß nur die eindeutig bestimm-

baren Aufwendungen zurückgestellt werden. Das ist notwendig, um diese Beträge zweifelsfrei feststellen und überprüfen zu können.

Macht das Unternehmen von der Möglichkeit Gebrauch, Rückstellungen nach Absatz 1 Satz 3 oder nach Absatz 2 zu bilden, so hat dies keinen Einfluß auf die Höhe des zu versteuernden Gewinns, da Rückstellungen dieser Art nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen unbeachtlich sind (Beschluß des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 3. Februar 1969, BStBl. II S. 291).

Absatz 3 Satz 1 übernimmt das bisherige Wahlrecht für die Bildung von Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen. Diese Möglichkeit ergibt sich aus Artikel 43 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 der Vierten Richtlinie. Nach Absatz 3 Satz 2 muß aber – abweichend vom geltenden Recht – in Zukunft von offenlegungspflichtigen Unternehmen, die Pensionsrückstellungen nicht oder nicht in voller Höhe bilden, verlangt werden, daß der zurückzustellende Betrag statt in der Bilanz im Anhang angegeben wird. Andere Unternehmen, die zur Aufstellung eines Anhangs nicht verpflichtet sind (§ 237 Abs. 1 Satz 2 HGB), haben auf das Bestehen von Pensionszusagen anderweitig in geeigneter Weise hinzuweisen. Auf den Vermerk der Pensionszahlungen nach § 159 AktG wird in Zukunft verzichtet. Satz 3 hält an dem Erfordernis des gesonderten Ausweises für Pensionsrückstellungen und ähnliche Verpflichtungen fest und stellt für die Zukunft klar, daß einmal gebildete Pensionsrückstellungen nur bei Wegfall der Verpflichtung aufgelöst werden dürfen.

Absatz 4 Satz 1 übernimmt das Verbot des § 152 Abs. 7 Satz 3 AktG, andere Rückstellungen zu bilden. Soweit es sich auf Wertberichtigungen bezieht, entspricht es auch Artikel 20 Abs. 3 der Vierten Richtlinie.

In Abweichung von diesem Verbot wird in Satz 2 Unternehmen, die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen (insbesondere Personenhandelsgesellschaften einschließlich GmbH & Co KG, Einzelkaufleuten) zusätzlich die Möglichkeit eingeräumt, Rückstellungen für die vom Unternehmer oder von Mitunternehmern zu zahlenden Steuern vom Einkommen zu bilden. Außerdem darf diese Regelung auch auf die von diesen Personen auf die Beteiligung zu zahlende Vermögensteuer angewendet werden (Satz 4). Auf diese Weise soll solchen Unternehmen die Möglichkeit eingeräumt werden, das Jahresergebnis nach Steuern auszuweisen, wie dies bei Kapitalgesellschaften üblich ist. Diesem Ziel dient die darüber hinaus in Satz 3 dieses Absatzes eingeräumte Wahlmöglichkeit, Steuerrückstellungen so zu bilden, als habe das Unternehmen wie eine Kapitalgesellschaft Körperschaftsteuer und Vermögensteuer zu zahlen. Unternehmen, die von diesen Möglichkeiten nicht Gebrauch machen wollen, weisen nur die vom Unternehmen zu zahlenden Steuern aus und stellen damit das Jahresergebnis vor den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen dar.

— § 251 HGB

Die Vorschrift regelt den Ausweis der sog. latenten Steuern, die in Satz 1 entsprechend Artikel 43 Abs. 1 Nr. 11 der Vierten Richtlinie umschrieben werden.

Die Bildung von Rückstellungen für latente Steuern der in Satz 1 umschriebenen Art wird zwingend vorgeschrieben, wenn das Jahresergebnis der Handelsbilanz höher ist als das Ergebnis der steuerlichen Gewinnermittlung, weil begünstigende steuerliche Sondervorschriften nur bei der steuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigt wurden und deshalb die Steuerbelastung im Verhältnis zum handelsrechtlich höheren Jahresergebnis um die zukünftige Steuerbelastung zu niedrig ist. Von dem Wahlrecht des Artikels 43 Abs. 1 Nr. 11 der Vierten Richtlinie, die Angabe des zurückzustellenden Betrags nur im Anhang zu verlangen, wird nicht Gebrauch gemacht, weil in diesen Fällen nach der herrschenden Meinung schon bisher eine Rückstellung nach § 152 Abs. 7 AktG zu bilden ist. Es besteht daher keine Veranlassung, von dieser Verpflichtung nach § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB abzusehen. Der in Satz 1 ausgesprochenen Pflicht, in den umschriebenen Fällen Rückstellungen zu bilden, kommt daher nur klarstellende Bedeutung zu.

Es ist darauf verzichtet worden, entsprechend den Wahlmöglichkeiten der Vierten Richtlinie die Bildung eines Aktivpostens für latente Steuererträge als Bilanzierungshilfe wahlweise zuzulassen. Für solche Beträge wird im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip ein ausdrückliches Aktivierungsverbot ausgesprochen und wird außerdem die Saldierung mit entsprechenden Rückstellungsbeträgen untersagt. Da es sich dabei nicht um Forderungen oder Verbindlichkeiten handelt, die sich aufrechenbar gegenüberstehen, wäre die Saldierung nicht mit dem Verrechnungsverbot des Artikels 7 der Vierten Richtlinie, das sich für das deutsche Recht aus § 241 Abs. 2 HGB ergibt, vereinbar.

— § 252 HGB

In Absatz 1 werden die verschiedenen Verbindlichkeiten aufgeführt, die in dieser Gruppe zusammengefaßt werden sollen. Dabei wird im Interesse der Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse wiederum von dem vollständigen Gliederungsschema des Artikels 9 der Vierten Richtlinie ausgegangen. Dementsprechend hat der Auffangposten „sonstige Verbindlichkeiten" hier einen engeren Inhalt als der der „anderen Verbindlichkeiten" im Gliederungsschema nach § 239 Abs. 3 HGB.

Absatz 2 übernimmt § 152 Abs. 8 Satz 2 AktG.

— *Vierter Titel. Gewinn- und Verlustrechnung*

Im Vierten Titel sind alle Vorschriften über die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung, deren Inhalt und über die Umschreibung der verwendeten Begriffe zusammengefaßt.

— § 253 HGB

§ 157 AktG sieht die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung ausschließlich nach dem sogenannten Gesamtkostenverfahren vor. Artikel 22 der Vierten Richtlinie gestattet demgegenüber, daß die Gewinn- und Verlustrechnung auch nach dem sogenannten Umsatzkostenverfahren gegliedert werden kann und daß beide Gliederungsformen in Staffelform oder in Kontoform durchgeführt werden dürfen. Da sich die Staffelform bewährt hat und kein Bedürfnis für eine Gliederung in Kontoform besteht, sieht Absatz 1 aus-

schließlich die Gliederung in Staffelform vor. Die Entwurfsregelung behält das bisherige Recht auch insoweit bei, als es offenlegungspflichtigen Unternehmen vorschreibt, die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren aufzustellen. Den Unternehmen steht es frei, zusätzlich eine Gewinn- und Verlustrechnung nach dem im angelsächsischen Bereich vorherrschenden Umsatzkostenverfahren aufzustellen. Die Behandlung dieser Frage im Rahmen der Harmonisierung der Konzernrechnungslegung wird damit nicht präjudiziert.

Wie bereits in bezug auf die Bilanz (§ 239 Abs. 1 Satz 2 HGB) soll auch hinsichtlich der Gewinn- und Verlustrechnung eine verbindliche Gliederung nur für Unternehmen vorgeschrieben werden, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben.

Das Gliederungsschema folgt Artikel 23 der Vierten Richtlinie. Dabei ergeben sich im Verhältnis zur Gliederung des § 157 Abs. 1 AktG gewisse Verschiebungen, aber keine grundsätzlichen Änderungen. Von größerer Bedeutung ist lediglich der Umstand, daß die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen gesondert ausgewiesen werden müssen. Die vorgesehenen Posten ergeben sich mit Ausnahme der ersten Zwischensumme sämtlich aus Artikel 23 der Vierten Richtlinie. Auf die teilweise weitergehende Aufgliederung des § 157 Abs. 1 AktG wurde im Interesse der kleinen und mittelgroßen Unternehmen verzichtet.

Die nach der Vierten Richtlinie bestehende Möglichkeit, in der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung die Steuern auf das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit getrennt von den Steuern auf das außerordentliche Ergebnis zu zeigen (Artikel 23 Nr. 14 und 19, Artikel 25 Nr. 12 und 17 der Vierten Richtlinie), wird nicht übernommen. Es wird vielmehr von der Wahlmöglichkeit nach Artikel 30 der Vierten Richtlinie, diese Posten zusammenzufassen, Gebrauch gemacht. Diese aus dem angelsächsischen Recht kommende Form des Ausweises der Steuern ist in der Bundesrepublik Deutschland bisher nicht üblich. Von Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, muß allerdings verlangt werden, daß sie im Anhang angeben, in welchem Umfang die Steuern das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belasten (Artikel 30 Satz 3 der Vierten Richtlinie). Diese Verpflichtung ist in § 271 Abs. 5 HGB geregelt.

In Absatz 2 wird von der Möglichkeit des Artikels 27 der Vierten Richtlinie Gebrauch gemacht, den Unternehmen die Zusammenfassung und Saldierung bestimmter Posten zu einem Posten „Rohergebnis" zu gestatten. Diese Regelung hat für die Unternehmen den Vorteil, daß die Umsatzerlöse nicht angegeben werden müssen. Diese Erleichterung gilt jedoch nicht für die intern aufzustellende Gewinn- und Verlustrechnung, weil eine solche Einschränkung nicht mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vereinbar wäre.

Absatz 3 übernimmt in der Sache die Regelung des § 157 Abs. 1 Nrn. 7, 15, 25, 27 AktG, ohne jedoch festzulegen, wo die gesondert auszuweisenden Posten jeweils einzuordnen sind. Dies bleibt dem pflichtgemäßen Ermessen der Unternehmen überlassen.

Absatz 4 enthält diejenigen Regelungen, die große prüfungspflichtige Unternehmen bei der Aufstellung und Veröffentlichung der Gewinn- und Verlustrechnung zusätzlich zu beachten haben. Die Definition befindet sich in § 236 Abs. 2 Nr. 3 HGB. In Satz 1 wird die Anwendung des Absatzes 2 (über die Zusammenfassung der Posten 1 bis 5 zum Posten „Rohergebnis") ausgeschlossen, weil diese Erleichterung nach Artikel 27 der Vierten Richtlinie nur kleinen und mittelgroßen Unternehmen eingeräumt werden darf. In Satz 2 werden außerdem Aufgliederungen der Sammelposten „sonstige betriebliche Erträge" und „sonstige betriebliche Aufwendungen" in diejenigen Unterposten verlangt, die heute nach § 157 Abs. 1 AktG jeweils gesondert auszuweisen sind. Ein gesonderter Ausweis wird abweichend vom Aktiengesetz allerdings nur verlangt, wenn diese Beträge jeweils mindestens 10 vom Hundert des Postens ausmachen.

— § 254 HGB

Die Vorschrift entspricht Artikel 7 der Vierten Richtlinie. Es handelt sich dabei um einen schon heute geltenden Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, der – abgesehen von der Ausnahme des § 253 Abs. 2 HGB – allgemein einzuhalten ist.

— § 255 HGB

Die Vorschrift enthält Umschreibungen derjenigen Posten, die für die erste Zwischensumme Bedeutung haben. Auf diese Weise sollen nicht nur Zweifelsfragen geklärt werden; es soll auch sichergestellt werden, daß diese Posten jeweils übereinstimmen und die Zwischensumme vergleichbar ist.

Die Definition der Umsatzerlöse in Absatz 1 ist von Artikel 28 der Vierten Richtlinie vorgegeben. Von der Umschreibung in § 158 Abs. 1 und 2 AktG unterscheidet sie sich nur durch eine etwas andere Formulierung, nicht aber inhaltlich. Es wird allerdings klargestellt, daß die Umsatzsteuer nicht einzubeziehen ist.

Die Umschreibung der Bestandsveränderungen in Absatz 2 ist notwendig, weil auf Grund von Artikel 23 der Vierten Richtlinie die heutige Praxis verändert werden muß. Wertmäßige Änderungen dürfen nämlich in die Bestandsveränderungen nicht mehr aufgenommen werden, soweit sie die in dem Unternehmen üblichen Abschreibungen überschreiten. Dies ergibt sich aus Artikel 23 Nr. 7 Buchstabe b der Vierten Richtlinie.

Auch die Umschreibung der aktivierten Eigenleistungen in Absatz 3 dient der Klärung von Zweifelsfragen. Auf Grund der Bilanzrichtlinie kann nicht zugelassen werden, daß Bestandsveränderungen selbst erzeugter Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die unfertige oder fertige Erzeugnisse sind, im Rahmen der aktivierten Eigenleistungen berücksichtigt werden.

In Absatz 4 werden die sonstigen betrieblichen Erträge umschrieben. Dieser Posten hat im Verhältnis zum Aktiengesetz eine wesentlich größere Bedeutung, weil er in Zukunft auch die ungewöhnlichen Posten aufnimmt, die heute nach Aktienrecht gesondert auszuweisen sind, wie z. B. die Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens und aus

Zuschreibungen zu Gegenständen des Anlagevermögens. Die Umschreibung ist notwendig, um sicherzustellen, daß dieser Posten nicht einen unterschiedlichen Inhalt erhält.

Absatz 5 enthält die Absatz 4 entsprechende Umschreibung für die sonstigen betrieblichen Aufwendungen. Auf die Begründung zu Absatz 4 kann daher verwiesen werden.

— § 256 HGB

Die Vorschrift entspricht Artikel 29 Abs. 1 der Vierten Richtlinie. Für eine gesetzliche Umschreibung bestand bisher im deutschen Recht keine Veranlassung, weil § 157 Abs. 1 AktG in Nummer 14 des Gliederungsschemas der Gewinn- und Verlustrechnung lediglich den Vermerk der außerordentlichen Erträge verlangte. Die Umschreibung in Absatz 1 unterscheidet sich von der heute üblichen dadurch, daß die aperiodischen Erträge und Aufwendungen nicht zu den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen gehören, es sei denn, daß sie außerdem außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit angefallen sind.

Absatz 2 beruht auf Artikel 29 Abs. 2 der Vierten Richtlinie und sieht für Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, unter den in der Vorschrift genannten Voraussetzungen eine Erläuterungspflicht im Anhang vor.

— § 257 HGB

Absatz 1 Satz 1 enthält die Definition des Postens „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" entsprechend dem bisherigen § 158 Abs. 4 AktG.

In Absatz 1 Satz 2 und 3 werden den Unternehmen, die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, verschiedene Möglichkeiten geboten, die es ihnen erlauben, im Interesse der Vergleichbarkeit mit Kapitalgesellschaften das Jahresergebnis nach Steuern auszuweisen. Dabei können die Unternehmen entweder die vom Unternehmer oder von Mitunternehmern auf den Gewinn des Unternehmens zu zahlenden Steuern oder den Betrag ausweisen, den sie bei Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes im Falle der Vollausschüttung als Steuern vom Einkommen zu zahlen hätten. Auf diese Weise wird vermieden, daß ein Jahresüberschuß ausgewiesen wird, der wegen der Steuerbelastung der Gesellschafter nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Den Unternehmen bleibt es allerdings freigestellt, den Jahresüberschuß auch vor den vom Unternehmer oder den Mitunternehmern zu zahlenden Steuern zu zeigen. In diesem Falle wird es zur Vermeidung von Mißverständnissen notwendig sein, daß die Unternehmen auf diesen Umstand besonders hinweisen; bei Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, wird dies im Anhang zu geschehen haben. Der Ausweis des Steueraufwands muß im übrigen mit der Handhabung in der Bilanz in Einklang stehen, für die gemäß § 250 Abs. 4 Satz 2 bis 4 HGB entsprechende Rückstellungsmöglichkeiten vorgesehen sind.

Absatz 2 Satz 1 und 2 hat nur klarstellende Bedeutung. Die Klarstellung empfiehlt sich, weil die Steuern vom Vermögen bisher nach § 157 Abs. 1 Nr. 24 Buchstabe a AktG zusammen mit den Steuern vom Einkommen und vom Ertrag ausgewiesen werden. Das ist auf Grund der Vierten Richtlinie nicht mehr zulässig (Artikel 23 bis 26).

In den Sätzen 3 und 4 werden den Unternehmen, die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, die gleichen Wahlmöglichkeiten wie in Absatz 1 eingeräumt.

Absatz 3 dient der Klärung einer Zweifelsfrage. Überwiegend wird heute davon ausgegangen, daß bei der Berechnung der Steuern vom Einkommen und Ertrag die Vollausschüttung des Jahresergebnisses zu unterstellen ist. Diese Berechnungsweise wird den tatsächlichen Verhältnissen häufig nicht gerecht, insbesondere wenn im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses eine abweichende Gewinnverwendung bereits bekannt ist. Da das im Rahmen der Körperschaftsteuerreform eingeführte Anrechnungsverfahren ebenfalls auf die Ausschüttung des Ergebnisses abstellt, wird vorgeschlagen, zukünftig die Steuern auf der Grundlage des Beschlusses über die Verwendung des Ergebnisses zu berechnen oder, wenn ein solcher Beschluß noch nicht vorliegt, vom Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses auszugehen.

— *Fünfter Titel. Darstellung der Ergebnisverwendung*

Dieser Titel, der nur einen Paragraphen enthält, befaßt sich ausschließlich mit der Darstellung der Verwendung des Ergebnisses. Die Aufnahme einer solchen Regelung in das deutsche Recht ist notwendig, weil Artikel 50 der Vierten Richtlinie verlangt, daß der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses und der Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses gleichzeitig mit dem Jahresabschluß und in derselben Weise offenzulegen sind. Die Übernahme in das Handelsgesetzbuch empfiehlt sich zur Vermeidung von Mehrfachregelungen in den von der Vierten Richtlinie zu erfassenden Spezialgesetzen, auch wenn es sich dabei nicht um einen rechtsformunabhängigen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung handelt.

— § 258 HGB

Die Vierte Richtlinie verlangt in Artikel 50 zwar die Offenlegung der Ergebnisverwendung, schreibt hierfür aber keine bestimmte Form der Darstellung vor. Artikel 6 der Vierten Richtlinie gestattet den Mitgliedstaaten, die Gliederungsschemata für die Darstellung der Ergebnisverwendung anzupassen.

Absatz 1 Satz 1 des Entwurfs stellt es den Unternehmen frei, die Verwendung des Jahresergebnisses in einem der Teile des Jahresabschlusses oder in einer besonderen Übersicht darzustellen. Im Interesse der Vollständigkeit und Vergleichbarkeit dieser Angaben wird jedoch in Absatz 1 Satz 2 bis 4 vorgeschrieben, welche Angaben gemacht werden müssen, und zwar unabhängig vom Ort der Darstellung.

Mit der Regelung in Absatz 2 des Entwurfs werden die Unternehmen verpflichtet, den Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses in der für die Verwendung des Ergebnisses vorgeschriebenen Form darzustellen, sofern der Vorschlag offenzulegen ist.

— *Sechster Titel. Bewertungsvorschriften*

In diesem Titel werden sämtliche Bewertungsvorschriften, wie sie sich aus den Artikeln 31 bis 41 der Vierten

Richtlinie und dem geltenden Recht ergeben, zusammengefaßt. Dies ist möglich und zweckmäßig, weil es sich dabei mit wenigen Ausnahmen um rechtsform- und größenunabhängige Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung handelt. Die Zusammenfassung im Handelsgesetzbuch dient nicht nur der Rechtsvereinfachung, sondern auch der Rechtssicherheit.

Wie in der Vierten Richtlinie ist das Anschaffungswertprinzip Grundlage der Bewertungsvorschriften dieses Titels. Nach Artikel 33 Abs. 1 der Vierten Richtlinie können die Mitgliedstaaten gegenüber der Kommission der Europäischen Gemeinschaften erklären, daß sie sich bis zu einer späteren Koordinierung die Möglichkeit vorbehalten, in Abweichung von dem in Artikel 32 der Vierten Richtlinie niedergelegten Anschaffungswertprinzip allen Gesellschaften oder einzelnen Gruppen von Gesellschaften zu gestatten oder vorzuschreiben:

a) die Bewertung auf der Grundlage des Wiederbeschaffungswerts für Sachanlagen, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, und für Vorräte;

b) die Bewertung der Posten im Jahresabschluß, einschließlich des Eigenkapitals, auf der Grundlage anderer Methoden als der unter Buchstabe a bezeichneten Methode, die der Inflation Rechnung tragen sollen;

c) die Neubewertung der Sachanlagen sowie der Finanzanlagen.

Die Bundesregierung hat anläßlich der Verabschiedung der Vierten Richtlinie zu Protokoll der Ratssitzung vom 25. Juli 1978 erklärt, daß sie Bewertungsmethoden zur Berücksichtigung inflationärer Entwicklungen ablehnt und daß sie solche Bewertungsmethoden für die Bundesrepublik Deutschland nicht zulassen wird.

— § 259 HGB

Die Vorschrift übernimmt die allgemeinen Bewertungsgrundsätze des Artikels 31 der Vierten Richtlinie mit einer Ausnahme. Der Grundsatz, daß Wertminderungen unabhängig davon zu berücksichtigen sind, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt [Artikel 31 Abs. 1 Buchstabe c) cc) Vierte Richtlinie] ist wegen des Sachzusammenhangs in § 243 HGB geregelt.

Die in Absatz 1 aufgeführten Grundsätze sind bisher nicht gesetzlich festgelegt. In weitem Umfange sind sie aber heute schon Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Eine Änderung ergibt sich nur hinsichtlich des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit. Der Grundsatz der Vorsicht (Absatz 1 Nr. 3) ist, soweit es sich um Rückstellungen und außerordentliche Abschreibungen handelt, durch die §§ 250, 261 Abs. 2, § 263 Abs. 2 HGB verwirklicht.

Absatz 2 enthält den Grundsatz, daß Abweichungen in Ausnahmefällen auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung zulässig sind, und die für diesen Fall auf Grund der Vierten Richtlinie vorzuschreibenden Erläuterungspflichten. Abweichungen können jedoch nur zugelassen werden, wenn diese nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zulässig sind.

— § 260 HGB

Mit dieser Vorschrift werden die Regelungen über den Wertansatz der Gegenstände des Anlagevermögens in Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a, Absätze 2 bis 4 der Vierten Richtlinie in das deutsche Recht übernommen. Handelsrechtlich ist diese Materie bisher in § 153 Abs. 1, 2 AktG und ansatzweise in § 40 Abs. 2 HGB geregelt. Das Anschaffungswertprinzip ist auch in § 42 Nr. 1 GmbHG und § 33 c Nr. 1 GenG verankert. Diese Vorschriften werden sämtlich ersetzt. Wesentliche Änderungen ergeben sich nicht.

Absatz 1 entspricht § 153 Abs. 1 AktG. Die handelsrechtlichen Abschreibungen dürfen jedoch nur auf der Aktivseite vorgenommen werden. Bei den Wertberichtigungen nach § 265 Abs. 2 HGB handelt es sich ausschließlich um steuerliche Sonderregelungen, die nur auf Grund dieser Vorschrift handelsrechtlich berücksichtigt werden dürfen.

In Absatz 2 wird erstmals eine handelsrechtliche Definition der Anschaffungskosten vorgeschlagen. Eine solche ist auf Grund von Artikel 35 Abs. 2 der Vierten Richtlinie notwendig. Es heißt dort „zu den Anschaffungskosten gehören neben dem Einkaufspreis auch die Nebenkosten". Auf diese Fassung könnte die Regelung im deutschen Recht beschränkt werden. Der Vorschlag in Absatz 2 enthält eine weitergehende Formulierung, um im Interesse der Steuerneutralität sicherzustellen, daß die bestehenden Grundsätze nicht geändert werden müssen. Der Vorschlag übernimmt weitgehend Artikel 21 § 28 Abs. 1 des Regierungsentwurfs eines Dritten Steuerreformgesetzes vom 9. Januar 1974 (Deutscher Bundestag, Drucks. 7/1470), weil die damals gefundene Fassung die geltenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, insbesondere im Verhältnis zum Steuerrecht, am besten zum Ausdruck bringt.

Mit der Definition wird klargestellt, daß die „Anschaffung" nicht schon mit dem Erwerb eines Wirtschaftsguts, sondern erst dann beendet ist, wenn das Wirtschaftsgut betriebsbereit ist, und daß dementsprechend zu den Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts neben dem Anschaffungspreis auch die sog. Anschaffungsnebenkosten gehören, d. h. alle weiteren Aufwendungen für das Wirtschaftsgut, die bis zu seiner Betriebsbereitschaft anfallen. Diese weite Fassung des Bereichs der Aufwendungen, die zu den Anschaffungskosten zu rechnen sind, entspricht dem Sinn und Zweck des Bewertungsmaßstabs „Anschaffungskosten", wonach der Anschaffungsvorgang so weit wie möglich erfolgsneutral – als bloße Vermögensumschichtung – behandelt werden soll. Dabei wird aus Vereinfachungsgründen eine Erfassung der mit dem Anschaffungsvorgang zusammenhängenden Aufwendungen als Anschaffungskosten nur insoweit vorgeschrieben, als diese Aufwendungen dem Wirtschaftsgut einzeln – und nicht nur anteilig oder pauschal auf Grund eines Verteilungsschlüssels – zugerechnet werden können. Die sog. Gemeinkosten dürfen also nicht berücksichtigt werden. Auch diese Einschränkung erfolgt in der Absicht, den buchführungspflichtigen Unternehmen einen vermeidbaren Verwaltungsaufwand zu ersparen.

Zu den Aufwendungen, die als Aufwendungen zur Versetzung des Wirtschaftsguts in einen betriebsberei-

ten Zustand zu den Anschaffungskosten gehören, können entsprechend bisheriger Bilanzierungspraxis auch Aufwendungen gehören, die erst längere Zeit nach dem Erwerb des Wirtschaftsguts anfallen, und zwar auch dann, wenn mit den nachträglichen Aufwendungen eine andere als die bisherige Nutzung des Wirtschaftsguts ermöglicht wird. Das gilt zum Beispiel für Straßenanlieger- und Erschließungsbeiträge nach den §§ 127 bis 135 des Bundesbaugesetzes und für vergleichbare Aufwendungen.

In Absatz 3 wird erstmals eine umfassende Umschreibung der Herstellungskosten vorgeschlagen. Das geltende Recht enthält in § 153 Abs. 2 des Aktiengesetzes lediglich eine Teilregelung, die die nicht unmittelbar zurechenbaren Kosten betrifft. Auch insoweit ergibt sich die Notwendigkeit für eine Umschreibung zwingend aus der Vierten Richtlinie, und zwar aus Artikel 35 Abs. 3. Auch in diesem Falle wird nicht der Wortlaut der Vierten Richtlinie, sondern eine inhaltlich übereinstimmende, aber den bestehenden Verhältnissen besser entsprechende Fassung vorgeschlagen, die sich ebenfalls weitgehend aus dem bereits bezeichneten Regierungsentwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes ergibt (§ 28 Abs. 2). Diese Bestimmung entspricht weitgehend der Regelung in Abschnitt 33 der Einkommensteuerrichtlinien, die sich bewährt hat. Dabei wurde allerdings Satz 3 dem Umstand angepaßt, daß handelsrechtlich bezüglich der Einbeziehung dieser Kosten ein Wahlrecht besteht. In Satz 4 werden in Übereinstimmung mit der steuerrechtlichen Regelung diejenigen Aufwendungen aufgezählt, die nicht einbezogen zu werden brauchen. Dabei wird ergänzend klargestellt, daß im Falle der Einbeziehung nur diejenigen Aufwendungen berücksichtigt werden dürfen, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Die Anlehnung an die Einkommensteuerrichtlinien hat zum einen den Vorteil, daß eine Regelung zum Gesetz erhoben wird, die sich in vielen Jahren bewährt hat und deshalb als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung anzusehen ist. Zum anderen liegt der Vorteil aber darin, daß im Verhältnis zum Steuerrecht Änderungen nicht zu befürchten sind. Diese Gefahr wäre nämlich bei Übernahme des in der Vierten Richtlinie enthaltenen Textes nicht auszuschließen, obwohl davon auszugehen ist, daß sich deren Formulierung mit dem heutigen geltenden Recht deckt.

In Absatz 4 wird von der Möglichkeit des Artikels 35 Abs. 4 der Vierten Richtlinie Gebrauch gemacht, den Unternehmen die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen zu ermöglichen. Da es sich dabei um eine auch steuerlich anerkannte Bewertungshilfe handelt, die der Bilanzierende handels- und steuerrechtlich bilden darf, aber nicht bilden muß, wurde zur Verdeutlichung dieses Grundsatzes der Weg gewählt, Zinsen für Fremdkapital grundsätzlich nicht zu den Herstellungskosten zu rechnen und davon nur eine Ausnahme zu machen, wenn von der Bewertungshilfe im Einzelfall Gebrauch gemacht worden ist. Auch bei dieser Formulierung wurde sorgfältig darauf geachtet, daß im Verhältnis zur steuerlichen Gewinnermittlung keine Änderung eintritt.

Absatz 5 entspricht § 153 Abs. 5 AktG. Ein selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert darf auch nach der Vierten Richtlinie nicht aktiviert werden (Artikel 9, Aktiva, C I 3).

Der zu aktivierende Geschäfts- oder Firmenwert ist als Unterschiedsbetrag umschrieben. Im Gegensatz zum geltenden Recht in § 153 Abs. 5 Satz 2 AktG muß dieser Betrag aktiviert werden; es besteht insoweit kein Wahlrecht. Gemäß Artikel 37 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit Artikel 34 Abs. 1 Buchstabe a der Vierten Richtlinie muß dieser Betrag spätestens nach fünf Jahren abgeschrieben sein, er kann aber auch sofort abgeschrieben werden.

— § 261 HGB

Mit dieser Vorschrift wird § 154 AktG über die Abschreibung des Anlagevermögens an die durch Artikel 35 Abs. 1 Buchstabe b und c der Vierten Richtlinie vorgeschriebene Regelung angepaßt.

Eine wesentliche Änderung besteht darin, daß Abschreibungen grundsätzlich nur auf der Aktivseite vorgenommen werden dürfen, so daß Abschreibungen als Einstellungen auf der Passivseite in Form der Wertberichtigung nach § 152 Abs. 6 AktG nicht mehr zulässig sind. Eine Ausnahme bilden die nur aus Gründen des Steuerrechts zulässigen Wertminderungen, die nach § 265 Abs. 1 HGB auch in der Handelsbilanz und von offenlegungspflichtigen Unternehmen nur in der Form der Wertberichtigung durch Einstellung in den Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 265 Abs. 2 HGB) vorgenommen werden dürfen. Ein allgemeiner Posten „Wertberichtigungen", wie ihn § 151 Abs. 1, Passivseite, III. AktG vorsieht, erscheint deshalb auch nicht mehr im Gliederungsschema des § 239 Abs. 3 HGB des Entwurfs. Es wäre nicht zweckmäßig, diese Möglichkeit und diesen Posten bei Unternehmen beizubehalten, die nicht von der Vierten Richtlinie erfaßt werden, weil dadurch die Klarheit und Vergleichbarkeit der Bilanzen beeinträchtigt werden würde. Das Verbot soll daher allgemein gelten.

Absatz 1 über die planmäßigen Abschreibungen entspricht voll dem bisherigen § 154 Abs. 1 AktG, soweit dieser sich auf die Aktivseite bezieht. Er entspricht außerdem Artikel 35 Abs. 1 Buchstabe b der Vierten Richtlinie.

Im Gegensatz zu Absatz 1 weicht Absatz 2 teilweise von der Regelung des Aktiengesetzes (§ 154 Abs. 2) ab, weil insoweit Artikel 35 Abs. 1 Buchstabe c der Vierten Richtlinie die Einschränkung enthält, daß der niedrigere Wert, der einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens am Abschlußstichtag beigelegt wird, aber voraussichtlich nicht von Dauer ist, nicht mehr beim gesamten Anlagevermögen, sondern nur noch bei Wirtschaftsgütern des Finanzanlagevermögens (Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Wertpapiere, Ausleihungen) berücksichtigt werden darf. Da der Anwendungsbereich des § 154 Abs. 2 AktG in der Praxis schon bisher auf die Finanzanlagen beschränkt war, sind nachteilige Auswirkungen nicht zu befürchten.

Neu ist jedoch die in § 261 Abs. 2 Satz 3 HGB enthaltene Vorschrift, daß Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, den Betrag der außerplanmäßigen Abschreibungen in der Gewinn- und Verlust-

rechnung oder im Anhang gesondert ausweisen müssen. Dies ergibt sich aus Artikel 35 Buchstabe c) cc) der Vierten Richtlinie.

Die Frage der Berücksichtigung steuerlicher Vorschriften über Sonderabschreibungen ist in § 265 HGB geregelt. Wegen der Beibehaltung niedrigerer Wertansätze wird auf § 264 HGB und wegen der Zulässigkeit stiller Rücklagen auf § 269 HGB verwiesen.

Im Verhältnis zum Steuerrecht ergeben sich keine Änderungen. Das Steuerrecht kennt das Institut der außerplanmäßigen Abschreibung in dieser Form nicht. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG kann aber statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei der Abnutzung unterliegenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Teilwert ist nach dieser Vorschrift der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. Der niedrigere Teilwert ist auch bei allen anderen Wirtschaftsgütern einschließlich des Geschäfts- und Firmenwerts zulässig (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Da bei der außerplanmäßigen Abschreibung handelsrechtlich nicht auf den Wert abgestellt wird, den ein Erwerber im Rahmen des Erwerbs des Gesamtbetriebs bezahlen würde, brauchen sich diese Werte nicht immer zu decken.

— § 262 HGB

Absatz 1 entspricht inhaltlich § 155 Abs. 1 Satz 1, 2 AktG und Artikel 39 Abs. 1 Buchstabe a, Abs. 2 der Vierten Richtlinie. Durch die in Absatz 2 enthaltene Verweisung auf § 260 Abs. 4 HGB wird den Unternehmen auch bei den Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen gestattet. Damit wird von einem den Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft in Artikel 39 Abs. 2 Satz 2 der Vierten Richtlinie eingeräumten Wahlrecht Gebrauch gemacht.

Materielle Änderungen gegenüber dem geltenden Recht ergeben sich nicht.

Eine Neuerung gegenüber dem geltenden Recht stellt die Vorschrift des Absatzes 2 Satz 2 dar, wonach Vertriebskosten nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden dürfen. Steuerrechtlich wird dieser Grundsatz schon bisher beachtet. Da die weniger bestimmte Formulierung des Verbots in § 153 Abs. 2 AktG nicht beibehalten werden kann, könnten sich handelsrechtlich im Verhältnis zur heutigen Praxis Einschränkungen ergeben. Die vorgeschlagene Fassung beruht auf der zwingenden Regelung in Artikel 39 Abs. 1 Buchstabe c Satz 2 der Vierten Richtlinie.

Wegen der Berücksichtigung steuerlicher Vorschriften wird auf § 265 HGB und wegen der Beibehaltung niedrigerer Wertansätze auf § 264 HGB verwiesen.

Hinsichtlich des Verhältnisses zum Steuerrecht gelten die Ausführungen zu § 261 HGB.

— § 263 HGB

Die Vorschrift übernimmt in Absatz 1 § 155 Abs. 2 AktG, der inhaltlich Artikel 39 Abs. 1 Buchstaben b und c der Vierten Richtlinie entspricht. Mit der in Absatz 2 vorgesehenen Regelung wird das Mitgliedstaatenwahlrecht des Artikels 39 Abs. 1 Buchstabe c Satz 1 der Vierten Richtlinie durch Übernahme der in § 155 Abs. 3 Nr. 1 AktG enthaltenen Regelung ausgeübt.

Aus Zweckmäßigkeitsgründen wird der Begriff „Abschreibungen", wie er international und in der Vierten Richtlinie verwendet wird, auch auf die Berücksichtigung von Wertminderungen bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens übertragen. Daraus ergeben sich rechtstechnische Vorteile.

— § 264 HGB

Die Vierte Richtlinie verbietet in Artikel 35 Abs. 1 Buchstabe c, dd und in Artikel 39 Abs. 1 Buchstabe d die Beibehaltung niedrigerer Wertansätze, wenn diese auf außerplanmäßige Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens oder bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens auf Abschreibungen im Sinne des § 263 HGB zurückzuführen sind und die Gründe für diese Abschreibungen nicht mehr bestehen. Die Regelung in § 154 Abs. 2 Satz 2 AktG und in § 155 Abs. 4 AktG, die den Unternehmen die Wertaufholung freistellt, kann daher nicht für Unternehmen beibehalten werden, auf die die Vierte Richtlinie anzuwenden ist.

Der Entwurf räumt – in allerdings nur scheinbarem Widerspruch hierzu – in Absatz 1 zunächst allen Unternehmen ein Beibehaltungsrecht ein und schafft dadurch die Voraussetzung, daß nach den Vorschriften des Dritten Buchs abschlußpflichtige Unternehmen, die nicht in einer der in Absatz 2 Satz 1 aufgeführten Rechtsformen betrieben werden, eine Wertaufholung unterlassen können.

Die Wertaufholung wird in Absatz 2 nur den dort bezeichneten Unternehmen zwingend vorgeschrieben, wobei das Verfahren der Zuschreibung, der Bildung der Wertaufholungsrücklage und ihrer Auflösung im einzelnen geregelt wird. In Höhe der zukünftigen steuerlichen Belastung ist allerdings nach § 251 HGB eine Rückstellung zu bilden.

Die Vierte Richtlinie hat die dem Vorsichtsprinzip entspringende, bisher bestehende Möglichkeit der Wertbeibehaltung im Interesse einer zutreffenderen Darstellung der Vermögenslage nicht übernommen, wollte jedoch damit nicht zugleich die Handhabe schaffen, Zuschreibungsgewinne auszuschütten. Da die Ausschüttung gefährlich sein kann, wenn im Falle erneuter Wertminderung der zugeschriebene Betrag nicht mehr vorhanden ist, läßt Absatz 2 zu, daß in Höhe des Zuschreibungsbetrags eine Wertaufholungsrücklage in Höhe des Eigenkapitalanteils auf der Passivseite gebildet werden darf. Diese Regelung entspricht dem Grundgedanken in Artikel 33 Abs. 2 der Vierten Richtlinie, wo ebenfalls bestimmt ist, daß Buchgewinne, die auf buchmäßige Zuschreibungen zurückzuführen sind, nicht ausgeschüttet werden dürfen.

— § 265 HGB

Die Vierte Richtlinie gestattet in Artikel 35 Abs. 1 Buchstabe d und Artikel 39 Abs. 1 Buchstabe e den

Mitgliedstaaten, an Stelle der handelsrechtlichen Abschreibungen Wertberichtigungen nach Steuerrecht zuzulassen. Diese Möglichkeit erlaubt es den Mitgliedstaaten, die Einheit zwischen Handels- und Steuerbilanz soweit wie möglich zu wahren.

Absatz 1 macht von dieser Möglichkeit Gebrauch und knüpft dabei an die Regelungen des § 154 Abs. 2 Nr. 2 AktG und des § 155 Abs. 3 Nr. 2 AktG an. Die Regelung gilt sowohl für die Minderung von Wertansätzen als auch für das Unterlassen von Wertaufholungen. Voraussetzung ist aber jeweils, daß der von den handelsrechtlichen Vorschriften abweichende Wertansatz in der Handelsbilanz zwingend notwendig ist, um bei der steuerlichen Gewinnermittlung Vergünstigungen zu erhalten oder Nachteile zu vermeiden; in allen Fällen muß der abweichende Wertansatz steuerlich zulässig sein.

Absatz 2 ist für das deutsche Recht neu. Eine solche Regelung wird auch von der Richtlinie nicht verlangt. Im Interesse der handelsrechtlich richtigen Darstellung der Vermögenslage soll aber vorgeschrieben werden, daß Wertminderungen, die ausschließlich auf Grund von Vorschriften des Steuerrechts zulässig sind, nicht mehr auf der Aktivseite, sondern ausschließlich durch Einstellung in den Sonderposten mit Rücklageanteil auf der Passivseite der Bilanz durchgeführt werden. Dieser Posten entspricht dem heutigen Posten „Sonderposten mit Rücklageanteil" (§ 152 Abs. 5 AktG). Da diese Regelung allein der besseren Aussagekraft von veröffentlichten Jahresabschlüssen dient, wird sie in Absatz 2 nur Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, auferlegt.

Die Minderung des Einblicks in die Ertragslage des jeweiligen Geschäftsjahres infolge der Berücksichtigung steuerlicher Sonderregelungen wird bei offenlegungspflichtigen Unternehmen durch die in Absatz 3 Satz 1 verlangten Angaben im Anhang ausgeglichen. Diese Berichtspflicht beruht auf Artikel 35 Abs. 1 Buchstabe d und Artikel 39 Abs. 1 Buchstabe e der Vierten Richtlinie.

Absatz 3 Satz 2 schreibt den gesonderten Ausweis von Erträgen aus der Auflösung des „Sonderpostens mit Rücklageanteil" im Posten „Sonstige betriebliche Erträge" und von Einstellungen im Posten „Sonstige betriebliche Aufwendungen" der Gewinn- und Verlustrechnung vor. Nach Artikel 35 Abs. 1 Buchstabe d und Artikel 39 Abs. 1 Buchstabe e der Vierten Richtlinie sind die Zuführungen gesondert anzugeben.

— § 266 HGB

Die Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 40 Abs. 4 HGB und nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG können auf der Grundlage der Artikel 38 und 40 der Vierten Richtlinie mit geringfügigen Änderungen beibehalten und teilweise erweitert werden. Sie sollen nunmehr in einer Vorschrift zusammengefaßt werden.

Absatz 1 regelt das Festwertverfahren entsprechend Artikel 38 der Vierten Richtlinie. Ein Festwert darf allerdings nur gebildet werden, wenn der Gesamtwert der zusammengefaßten Wirtschaftsgüter für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist.

In Ausführung von Artikel 40 Abs. 1 der Vierten Richtlinie werden die bisher in § 40 Abs. 4 Nr. 1 HGB und § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG aufgeführten Verfahren in Absatz 2 geregelt. Nach Absatz 2 Satz 1 muß die Bewertung bei gruppenmäßiger Zusammenfassung mit dem gewogenen Durchschnittswert erfolgen. Ein auf Grund sonstiger Umstände bekannter Durchschnittswert ist nicht mehr zulässig. Die Verbrauchsabfolgeverfahren nach Absatz 2 Satz 2 entsprechen § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG. Von der Möglichkeit, diese Verfahren für alle beweglichen Wirtschaftsgüter einschließlich der Wertpapiere zuzulassen, wurde nicht Gebrauch gemacht, weil ein Bedürfnis offenbar nicht besteht.

Absatz 3 über die bei Anwendung von Verfahren nach Absatz 2 im Anhang zu machenden Angaben beruht auf Artikel 40 Abs. 2 der Vierten Richtlinie. Die zusätzlichen Angaben werden nur Unternehmen auferlegt, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben.

— § 267 HGB

Absatz 1 entspricht § 153 Abs. 4 Satz 3 AktG und § 153 Abs. 5 Satz 3 AktG. Diese Regelungen können auf Grund von Artikel 34 Abs. 1 Buchstabe a der Vierten Richtlinie und von Artikel 37 Abs. 2 Satz 1 der Vierten Richtlinie unverändert weitergeführt werden.

Die in Absatz 2 geregelte Abschreibung des Disagios entspricht § 156 Abs. 3 Satz 2 AktG und stimmt mit Artikel 41 Abs. 2 der Vierten Richtlinie überein.

Von der Möglichkeit des Artikels 37 Abs. 2 Satz 2 der Vierten Richtlinie, längere Abschreibungsfristen für den Geschäfts- oder Firmenwert zuzulassen, wird nicht Gebrauch gemacht.

— § 268 HGB

Die Vorschrift entspricht § 156 AktG, soweit sich dieser auf die Bewertung bezieht. Die Vierte Richtlinie enthält eine entsprechende Regelung nur bezüglich der Bewertung von Rückstellungen in Artikel 42 Satz 1.

Absatz 1 Satz 1 entspricht § 156 Abs. 1 AktG.

In Absatz 1 Satz 2 wird für das gezeichnete Kapital ergänzend der Fall geregelt, daß ein Nennbetrag fehlt. In Satz 3 wird diese Regelung auf die Kapitalanteile und Einlagen persönlich haftender Gesellschafter und des Einzelkaufmanns erstreckt.

Absatz 2 entspricht § 156 Abs. 2 und 4 AktG. In Satz 1 wird jedoch klargestellt, daß das Vorsichtsprinzip des § 259 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 HGB beachtet werden muß.

— § 269 HGB

Die Vorschrift gestattet Unternehmen, die nicht in eine der aufgeführten Kategorien fallen, stille Rücklagen in dem umschriebenen Rahmen zu bilden.

Im Gegensatz zu anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft besteht in der Bundesrepublik Deutschland die Praxis, stille Rücklagen zu bilden und diese bei Bedarf auch still aufzulösen. Dies wird vor allem damit begründet, daß Gläubigerinteressen nicht beeinträchtigt werden, wenn das Unternehmen ein geringeres Vermögen ausweist, als es allgemeinen

handelsrechtlichen Grundsätzen entspricht. Zunehmend wird auch in der Bundesrepublik Deutschland erkannt, daß diese Praxis mit Nachteilen verbunden sein kann, weil nicht nur die Vermögenslage, sondern auch die Ertragslage verändert dargestellt wird. Dabei wirkt sich nachteilig aus, daß eine ungünstige Entwicklung des Unternehmens durch Auflösung stiller Rücklagen bis zu deren Verbrauch nicht sichtbar wird. Das kann dazu führen, daß notwendige Anpassungen an veränderte Verhältnisse, Finanzierungs- und Kapitalbeschaffungsmaßnahmen so spät eingeleitet werden, daß eine Sanierung nicht mehr möglich ist. Aus diesen Gründen ist die Bildung stiller Rücklagen für Aktiengesellschaften bei der Aktienrechtsreform 1965 wesentlich eingeschränkt worden und läßt auch die Richtlinie die willkürliche Bildung und Beibehaltung stiller Rücklagen in noch geringerem Umfang zu.

Wenn in § 269 HGB bestimmten Unternehmen dennoch die Bildung stiller Rücklagen in dem bisherigen Umfang gestattet wird, so geschieht dies mit Rücksicht auf die bisherige Praxis dieser Unternehmen, in die nicht weitergehend als unbedingt geboten eingegriffen werden soll.

— *Siebenter Titel. Anhang*

In diesem Titel sind alle Regelungen zusammengefaßt, die sich auf den Anhang im Sinne der Vierten Richtlinie beziehen. Der Anhang ist gemäß Artikel 2 Abs. 1 der Vierten Richtlinie Teil des Jahresabschlusses.

Der Anhang tritt in weitem Umfang an die Stelle des Geschäftsberichts nach § 160 AktG. Es wäre nicht zweckmäßig, diese Regelung strikt auf die Rechtsformen zu beschränken, die von der Vierten Richtlinie erfaßt werden. Deshalb wird der Anhang zwingend für alle Unternehmen vorgeschrieben, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben (§ 237 Abs. 1 Satz 1 HGB). Dies entspricht der Zielsetzung, im Interesse der Vergleichbarkeit der der Öffentlichkeit zugänglichen Abschlüsse für deren möglichst einheitliche Gestaltung, unabhängig von der Rechtsform und Größenordnung der betreffenden Unternehmen, zu sorgen. Nicht offenlegungspflichtige Unternehmen können einen Anhang aufstellen, dessen Inhalt und Funktion in § 270 Satz 1 HGB in allgemeiner Form beschrieben wird. Sie sind dazu jedoch nicht verpflichtet.

— § 270 HGB

Die Vorschrift umschreibt den Mindestinhalt des Anhangs. Sie ist anzuwenden, wenn das Unternehmen verpflichtet ist, einen Anhang aufzustellen oder wenn es einen solchen freiwillig aufstellt. Mit der Einbeziehung freiwillig aufgestellter Anhänge in diese Regelung soll sichergestellt werden, daß ein Anhang als Teil des Jahresabschlusses zumindest den Anforderungen des § 270 HGB entspricht. Wollen Unternehmen, die einen Anhang freiwillig aufstellen, die Anforderungen des § 270 HGB nicht oder nur teilweise erfüllen, dürfen sie diese Erläuterungen nicht als Anhang bezeichnen; diese sind damit auch nicht Teil des Jahresabschlusses.

Die gestellten Mindestanforderungen ergeben sich aus den Vorschriften der Vierten Richtlinie, insbesondere aus Artikel 43 Abs. 1.

In der Nummer 1 wird der Grundsatz des § 160 Abs. 2 Satz 1 und 2 AktG übernommen, wonach die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung hinsichtlich der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu erläutern sind. Die Abschreibungsmethoden werden nicht mehr ausdrücklich erwähnt, weil sie Teil der im Sechsten Titel geregelten Bewertungsmethoden sind. Dabei wird berücksichtigt, daß nach § 237 Abs. 2 HGB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt werden muß.

Mit der Nummer 2 wird Artikel 43 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 der Vierten Richtlinie in das deutsche Recht übernommen, wonach die bei der Fremdwährungsumrechnung angewandten Methoden anzugeben sind.

Die Nummer 3 knüpft an die Regelung des § 160 Abs. 2 Satz 5 AktG an, die in etwas veränderter Form übernommen wird. Die Verbesserung dieser Regelung erscheint auch deshalb notwendig, weil auf Grund der Vierten Richtlinie die einmal gewählten Bewertungsmethoden, zu denen auch die Abschreibungsmethoden gehören, grundsätzlich beizubehalten sind und hiervon nur in Ausnahmefällen mit entsprechenden Erläuterungspflichten abgewichen werden darf (Artikel 31 Abs. 1 Buchstabe b, Abs. 2). Die dort verlangte Erläuterung ist bereits in § 259 Abs. 2 Satz 3 HGB enthalten, so daß die in Nummer 3 vorgeschlagene Regelung über die dortige Erläuterungspflicht hinausgeht. Der Vorschlag weicht insoweit von § 160 Abs. 2 Satz 5 AktG ab, als er die Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen, die sich aus Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ergeben, nicht mehr zuläßt. Außerdem sind die Änderungen nicht jeweils für sich zu prüfen, es wird vielmehr auf den Gesamtbetrag der Erträge und den Gesamtbetrag der Aufwendungen abgestellt. Maßstab für die Veröffentlichungsverpflichtung soll auch nicht das Grundkapital oder eine andere bestimmte Bezugsgröße sein, weil dies auch dann zu einer Angabepflicht führen kann, wenn der Betrag nicht wesentlich ist. Die vorgeschlagene Regelung verlangt deshalb die Angabe dieser Beträge jeweils nur, wenn sie mindestens 10 vom Hundert des Jahresergebnisses betragen und wesentlich sind. Ob diese Voraussetzung vorliegt, ist im Einzelfall zu prüfen. Dabei ist auf sämtliche Umstände abzustellen, die für die Beurteilung von Bedeutung sind. Bei der Frage der Wesentlichkeit kommt es deshalb nicht nur auf die Größe des Betrages, sondern auch auf die sich ergebenden Auswirkungen an. Sie wird z. B. immer dann zu bejahen sein, wenn die vorgeschlagene Gewinnausschüttung vollständig oder teilweise nur wegen solcher Erträge möglich ist oder nur auf diese Weise ein Verlustausweis vermieden werden konnte. Umgekehrt sind auch Fälle denkbar, in denen wegen solcher Aufwendungen die Gewinnausschüttung im Vergleich zu früheren Jahren niedriger ausfallen muß oder nur aus diesem Grunde Verluste ausgewiesen werden. Die Regelung stellt nur auf handelsrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ab, so daß Erträge und Aufwendungen, die sich aus der Anwendung steuerlich zulässiger Sonderregelungen nach § 269 HGB ergeben, nicht zu berücksichtigen sind. Die Auswirkungen dieser Regelung sind gesondert nach den dafür maßgeblichen Vorschriften darzustellen.

— § 271 HGB

Die Vorschrift bezieht sich auf Unternehmen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben. Die Umschreibung dieser Unternehmen findet sich in § 236 Abs. 2 HGB.

In Absatz 1 sind diejenigen Angaben zusammengefaßt, die künftig nach Artikel 43 Abs. 1 der Vierten Richtlinie verlangt werden müssen oder die bisher nach § 160 Abs. 3 AktG gefordert werden. Dabei geht der Vorschlag in wenigen Fällen über die Angaben hinaus, die von kleinen Unternehmen nach Artikel 43 Abs. 1 in Verbindung mit Artikel 44 der Vierten Richtlinie und nach Artikel 47 Abs. 2 Satz 1 Buchstabe b der Vierten Richtlinie verlangt werden müssen.

Zu den in Absatz 1 vorgeschriebenen Angaben ist im einzelnen zu bemerken:

Die Verpflichtung nach Nummer 1 ergibt sich aus Artikel 43 Abs. 1 Nr. 6 der Vierten Richtlinie. Unter Ausnutzung der Möglichkeit des Artikels 44 der Vierten Richtlinie wird nur die Angabe des Gesamtbetrags verlangt. In Abweichung vom Aktiengesetz ist daher nunmehr von der Restlaufzeit auszugehen. Der bisher auf Grund von § 151 Abs. 1, Passivseite, V. AktG verlangte gesonderte Ausweis der Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mindestens vier Jahren entfällt. Das gleiche gilt für die dort verlangte Angabe der vor Ablauf von vier Jahren fälligen Verbindlichkeiten. Das Bilanzschema wird dadurch vereinfacht. Die Pflicht zur Nennung des Gesamtbetrags der dinglich gesicherten Verbindlichkeiten mit den weiteren Angaben hierzu ist neu.

Die in Nummer 2 vorgesehenen Angaben müssen auf Grund von Artikel 14 der Vierten Richtlinie, der die Angabe aller Garantieverpflichtungen verlangt, sowie auf Grund von Artikel 43 Abs. 1 Nr. 7 der Vierten Richtlinie vorgeschrieben werden. Diese Angaben sind nicht neu. Die Angaben zu Buchstaben a bis d sind heute nach § 151 Abs. 5 AktG unter der Bilanz zu vermerken; die Angaben nach Buchstabe e sind gemäß § 160 Abs. 3 Nr. 7 AktG im Geschäftsbericht zu machen. Die aktienrechtliche Unterscheidung zwischen Haftungsverhältnissen, die in der Bilanz zu vermerken oder im Geschäftsbericht anzugeben sind, wird aufgegeben. Bilanz und Anhang stehen gleichwertig nebeneinander. Es wird daher vorgeschlagen, diese Angaben insgesamt im Anhang zu verlangen, weil die Darstellung dadurch übersichtlicher und die Bilanz entlastet wird. Es wird den Unternehmen aber auch die Möglichkeit eingeräumt, diese Angaben unter der Bilanz zu vermerken. Bei dieser Regelung handelt es sich um einen bereits heute anerkannten Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung.

Die Verpflichtung nach Nummer 3 muß nach Artikel 43 Abs. 1 Nr. 9 der Vierten Richtlinie eingeführt werden. Von der Möglichkeit, die Kleinunternehmen von dieser Angabe freizustellen, wird nicht Gebrauch gemacht, weil insoweit ein Informationsbedürfnis auch bei kleinen Unternehmen besteht und diese Angaben ohne weiteres zumutbar sind. Es kommt hinzu, daß die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer ein Kriterium für die Einordnung in die Gruppe der kleinen Unternehmen ist. Diese Angabe ist schon hierfür erforderlich. Außerdem wird die Regelung des § 1 Abs. 2 Satz 5 PublG über die Berechnung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer hierher übernommen.

Unter Nummer 4 sind diejenigen Angaben zusammengefaßt, die nach Artikel 43 Abs. 1 Nr. 13 der Vierten Richtlinie über Vorschüsse, Kredite und Haftungsübernahmen zu verlangen sind. Diese Angaben sind neu.

Die in Nummer 5 vorgesehenen Angaben über Beteiligungsunternehmen müssen nach Artikel 43 Abs. 1 Nr. 2 der Vierten Richtlinie verlangt werden. Dabei wird das Wahlrecht hinsichtlich der Festlegung der Beteiligungshöhe voll ausgenutzt und diese auf den fünften Teil der Anteile festgesetzt.

Die Angaben über verbundene Unternehmen, die heute nach § 160 Abs. 3 Nr. 10 AktG im Geschäftsbericht zu machen sind, sollen nach Nummer 6 beibehalten werden und nunmehr im Anhang gemacht werden.

Die Nummer 7 enthält eine Erläuterungspflicht zu nicht gesondert ausgewiesenen Rückstellungen, die sich aus Artikel 42 Satz 2 der Vierten Richtlinie ergibt.

Absatz 2 entspricht § 160 Abs. 4 Satz 2 AktG.

Absatz 3 enthält die nach Artikel 43 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 der Vierten Richtlinie und nach Artikel 45 Abs. 1 Buchstabe b der Vierten Richtlinie zulässigen Ausnahmen von den Angabepflichten nach Absatz 1 Nr. 5.

Absatz 4 entspricht § 160 Abs. 4 Satz 3 und 4 AktG.

Absatz 5 dient der Einführung einer durch Artikel 30 der Vierten Richtlinie vorgeschriebenen Regelung. Diese Erläuterungspflicht ist neu. Dabei bleibt es den Unternehmen überlassen, ob sie Beträge angeben oder die Erläuterung in allgemeiner Form machen wollen.

— § 272 HGB

Der wesentliche Zweck dieser Vorschrift ist es, den Inhalt des Anhangs zu begrenzen. Deshalb werden diejenigen Angaben aufgezählt, die über die §§ 270, 271 HGB hinaus in den Anhang aufgenommen werden dürfen. Eine Begrenzung erscheint vor allem aus zwei Gründen zweckmäßig: Da der Anhang als Teil des Jahresabschlusses künftig bei prüfungspflichtigen Unternehmen in gleicher Weise wie die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung zu prüfen ist, soll zur Klärung der Verantwortlichkeit und zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit sein Inhalt festgelegt werden. Der Anhang muß außerdem als Teil des Jahresabschlusses zum Register eingereicht und von bestimmten Unternehmen auch im Bundesanzeiger bekanntgemacht werden; auch deshalb ist es zweckmäßig, den Hinterlegungs- und Bekanntmachungsumfang des Jahresabschlusses festzulegen. Die Unternehmen werden dadurch nicht gehindert, zusätzliche Angaben zum Jahresabschluß zu machen. Dies kann im Lagebericht oder auch in einem besonderen Geschäftsbericht oder in anderer Form geschehen. Diese zusätzlichen Angaben sind dann aber nicht Teil des Jahresabschlusses im Sinne des Dritten Buchs. Die Vorschrift dient aber auch dem Zweck, prüfungspflichtigen Unternehmen über die §§ 270, 271 hinaus diejenigen Angaben vorzuschreiben, die sie nach der Vierten Richtlinie zu erfüllen haben (Absatz 3).

Zu den Angaben nach Absatz 1, die zulässig sind und nur für prüfungspflichtige Unternehmen zum Teil vorgeschrieben werden, ist im einzelnen zu bemerken:

Zu Nummer 1: Die Aufgliederung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer nach Gruppen schreibt Artikel 43 Abs. 1 Nr. 9 der Vierten Richtlinie für mittelgroße und große Unternehmen zwingend vor.

Zu Nummer 2: Die Vorschrift entspricht Artikel 43 Abs. 1 Nr. 7 der Vierten Richtlinie; sie ist für mittelgroße und große Unternehmen zwingend. Die finanziellen Verpflichtungen, die hier anzugeben sind, werden nicht abschließend aufgezählt, um die Entwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in diesem Bereich nicht durch gesetzliche Festlegungen einzuschränken. Die beispielhaft aufgeführten Verpflichtungen sind solche, die in den Beratungen dieser Vorschrift vor Verabschiedung der Vierten Richtlinie als Beispiele genannt wurden. Die Aufzählung bedeutet nicht, daß insoweit Angaben in jedem Falle zu machen sind. Auch in diesen Fällen besteht eine Berichtspflicht nur, wenn diese Angaben für die Beurteilung der Finanzlage des bilanzierenden Unternehmens von Bedeutung sind. Zu den Angaben, die in diesem Rahmen zu machen sind, gehören auch die unterlassenen Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen. Diese Angabepflicht ergibt sich bereits aus § 250 Abs. 3 Satz 2 HGB.

Zu Nummer 3: Die Bestimmung faßt diejenigen Angaben über den finanziellen Aufwand, den die Geschäftsführung und der Aufsichtsrat verursachen, zusammen, die nach Artikel 43 Abs. 1 Nr. 12 der Vierten Richtlinie von mittelgroßen und großen Unternehmen zu verlangen sind und die bisher nach § 160 Abs. 3 Nr. 8 AktG gemacht werden müssen.

Zu Nummer 4: Die Aufgliederung dieser Verbindlichkeiten muß großen Unternehmen gemäß Artikel 43 Abs. 1 Nr. 6 der Vierten Richtlinie vorgeschrieben werden.

Zu Nummer 5: Die Pflicht zur Aufgliederung der Umsatzerlöse ergibt sich für große Unternehmen ebenfalls aus der Vierten Richtlinie (Artikel 43 Abs. 1 Nr. 8).

Zu Nummer 6: Die Vorschrift knüpft an die in § 265 HGB enthaltene Regelung an, wonach Vorschriften des Steuerrechts in den Fällen der umgekehrten Maßgeblichkeit auch in der Handelsbilanz berücksichtigt werden dürfen. Mitgliedstaaten, die ihren Unternehmen diese Möglichkeit einräumen, müssen gemäß Artikel 43 Abs. 1 Nr. 10 der Vierten Richtlinie zumindest von großen Unternehmen verlangen, daß sie die Auswirkungen auf das Jahresergebnis im Anhang darstellen. Die Nummer 6 dient daher der Übernahme dieser Regelung in das deutsche Recht.

Zu Nummer 7: Diese Angabe ergibt sich nicht aus der Vierten Richtlinie. Sie ist auch ohne Vorbild im Aktiengesetz. Da mehr und mehr Unternehmen dazu übergehen, Angaben, die die Arbeitnehmer betreffen, in den Jahresabschluß einzubeziehen, sollen diese Möglichkeiten nicht eingeschränkt werden. Mit der Nummer 7 wird daher die Möglichkeit geschaffen, solche Angaben in den Jahresabschluß aufzunehmen. Damit ist jedoch keine Verpflichtung verbunden.

Zu Nummer 8: Die Vorschrift berücksichtigt, daß zwischenstaatliche Einrichtungen, namentlich die OECD und die Vereinten Nationen, Empfehlungen zum Inhalt von Jahresabschlüssen transnationaler Unternehmen ausgesprochen haben oder dies beabsichtigen. So wird in den Richtlinien für transnationale Unternehmen der OECD im Kapitel über die Veröffentlichung empfohlen, eine Kapitalflußrechnung als Teil des Jahresabschlusses zu veröffentlichen. Mit der Nummer 8 soll es Unternehmen, die dieser Empfehlung entsprechen wollen, ermöglicht werden, die Kapitalflußrechnung oder andere Angaben in den Jahresabschluß aufzunehmen. Unternehmen, die die damit verbundene Prüfungspflicht vermeiden wollen, können eine solche Kapitalflußrechnung dem Jahresabschluß aber auch gesondert beifügen. In diesem Falle ist die Kapitalflußrechnung nicht Teil des Anhangs, so daß sich der Prüfungsvermerk auch nicht auf die Kapitalflußrechnung bezieht.

Absatz 2 beschränkt die Aufnahme graphischer Darstellungen und Bilder in den Anhang. Da der Anhang nur der Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Aufnahme ergänzender Angaben dient, die erforderlich erscheinen, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, müssen ausschmückende oder nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Zielsetzung stehende Angaben vermieden werden. Graphische Darstellungen und Bilder sind als Teil des Anhangs daher nur zulässig, wenn sie der Erläuterung des Jahresabschlusses dienen. Den Unternehmen bleibt es unbenommen, solche Angaben außerhalb des Jahresabschlusses im Rahmen ihrer allgemeine Berichterstattung zu machen.

Absatz 3 dient dem Zweck, für prüfungspflichtige und für große prüfungspflichtige Unternehmen festzulegen, welche der nach Absatz 1 zulässigen Angaben von ihnen in jedem Anhang gemacht werden müssen; für prüfungspflichtige Unternehmen sind es die Angaben nach Absatz 1 Nr. 1 bis 3, für große prüfungspflichtige Unternehmen außerdem die nach Absatz 1 Nr. 4 bis 6. Dabei werden nur die Angaben zwingend verlangt, die auf Grund der Vierten Richtlinie Unternehmen dieser Größe zwingend vorgeschrieben werden müssen. Die für die Abgrenzung verwendeten Begriffe sind in § 236 Abs. 2 Nr. 2 und 3 HGB definiert.

— Zweiter Abschnitt. Lagebericht

Der Lagebericht steht nach dem Vorbild des gegenwärtigen aktienrechtlichen Geschäftsberichts neben dem Jahresabschluß, den er durch zusätzliche Informationen allgemeiner Art ergänzt. Er wird daher in einem besonderen Abschnitt geregelt.

Dieser Abschnitt enthält jedoch nicht die Verpflichtung, einen Lagebericht aufzustellen. Ob ein Unternehmen hierzu verpflichtet ist, ergibt sich ausschließlich aus den für die Rechtsform des Unternehmens maßgeblichen Vorschriften. Dort ist auch geregelt, binnen welcher Frist der Lagebericht aufzustellen ist. Dieser Abschnitt befaßt sich nur mit dem Inhalt des Lageberichts.

— § 273 HGB

Die in Absatz 1 verlangten Angaben entsprechen Artikel 46 Abs. 1 der Vierten Richtlinie. Sie sind an § 160 Abs. 1 Satz 1 AktG angelehnt. Durch die der Richtlinienvorschrift nachgebildete Fassung als Mindestbestimmung wird deutlich gemacht, daß der Lagebericht auch für weitere Informationen offensteht.

Absatz 2 Nr. 1 stimmt mit § 160 Abs. 1 Satz 2 AktG und mit Artikel 46 Abs. 2 Buchstabe a der Vierten Richtlinie überein. Absatz 2 Nr. 2 und 3 sind für das deutsche Recht neu; sie entsprechen Artikel 46 Abs. 2 Buchstabe b und c der Vierten Richtlinie.

— *Dritter Abschnitt. Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch Abschlußprüfer*

Die Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses durch Abschlußprüfer ergeben sich heute ausschließlich aus dem Aktiengesetz, obwohl die Pflichtprüfung nicht mehr auf Aktiengesellschaften beschränkt ist. Bliebe es bei diesem Standard, so würde es die Einführung der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses für Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Gesellschaften im Sinne des § 178 HGB erforderlich machen, auf die Vorschriften des Aktiengesetzes zu verweisen oder weitgehend gleichlautende Vorschriften in alle Spezialgesetze aufzunehmen, die die Pflichtprüfung des Jahrsabschlusses vorschreiben. Beide Verfahren könnten weder der Klarheit noch der Rechtsvereinfachung dienen. Der Entwurf sieht daher vor, die Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses, soweit wie möglich, rechtsformunabhängig im Dritten Abschnitt des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs zusammenzufassen und in die Spezialgesetze nur noch die Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses aufzunehmen. Auf diese Weise können sowohl Verweisungen auf Spezialgesetze als auch Mehrfachregelungen vermieden werden.

— § 274 HGB

Die Vorschrift dient der Klarstellung, daß dieser Abschnitt nur anzuwenden ist, wenn ein Unternehmen auf Grund gesetzlicher Vorschriften, die rechtsform-, branchen- oder größenspezifisch sein können, verpflichtet ist, seinen Jahresabschluß „nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs im Dritten Abschnitt des Dritten Buchs" prüfen zu lassen. Damit wird z. B. die Anwendung auf die Prüfung nach dem Genossenschaftsgesetz ausgeschlossen, weil dieses Gesetz eine solche Verweisung nicht enthält.

— § 275 HGB

Die Vorschrift entspricht mit geringen Änderungen dem bisherigen § 162 AktG, dessen Grundsatz nach Absatz 1 übernommen wird. Der neue § 162 AktG kann in Zukunft auf die Pflicht zur Prüfung beschränkt werden.

Allerdings ist im Regelungszusammenhang des § 162 AktG und der einschlägigen Spezialgesetze (z. B. § 42 a Abs. 1 GmbHG) der Grundsatz zu belassen, daß ein prüfungspflichtiger, aber nicht geprüfter Jahresabschluß nicht festgestellt werden kann. Diese Regel soll nicht rechtsformunabhängig verallgemeinert werden.

Im übrigen sind gegenüber dem geltenden Recht keine sachlichen Änderungen vorgesehen. Nach dem Vorbild der aktienrechtlichen Regelung (§ 162 Abs. 2, § 149 AktG) schließt die Erstreckung auf die Übereinstimmung mit den „gesetzlichen Vorschriften" in Absatz 2 die Bestimmung des § 237 Abs. 2 HGB ein, so daß mittelbar auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in Bezug genommen werden. Änderungen in der Formulierung sind überwiegend darauf zurückzuführen, daß der Geschäftsbericht des Aktiengesetzes auf Grund der Vierten Richtlinie im großen Umfang als Anhang Teil des Jahresabschlusses wird und nur im übrigen in den Lagebericht eingeht.

Die Prüfung des Lageberichts wird ebenso wie die des Geschäftsberichts nach § 162 Abs. 1 AktG nicht als besondere Prüfung angesehen. Der Lagebericht ist vielmehr in die Prüfung des Jahresabschlusses einzubeziehen.

Absatz 3 enthält gegenüber § 162 Abs. 3 AktG insofern eine Modifikation, als bei Änderungen des Jahresabschlusses oder des Lageberichts der ursprüngliche Bestätigungsvermerk nicht schlechthin unwirksam wird. Es dürfte dem tatsächlichen Geschehensablauf besser entsprechen, wenn insoweit neben einer Berichtsauflage lediglich eine Ergänzung des Bestätigungsvermerks verlangt wird. Als nicht gesondert regelungsbedürftig erscheint der Fall, daß ein geprüfter Jahresabschluß nachträglich in einen solchen nach Gewinnverwendung umgearbeitet wird, weil auch auf diese Konstellation Absatz 3 anwendbar ist.

— § 276 HGB

Die Vorschrift, die auf alle prüfungspflichtigen Unternehmen anwendbar ist, übernimmt § 163 AktG.

Absatz 1 Satz 1 entspricht § 163 Abs. 1 Satz 3 AktG. Die bisherigen Erfahrungen lassen es notwendig erscheinen, die Stellung der Abschlußprüfer im Verhältnis zu den zu prüfenden Unternehmen und ihre Unabhängigkeit zu verstärken. Diesem Ziel dient der Vorschlag in Absatz 1 Satz 2, den Widerruf des Prüfungsauftrags nur zuzulassen, wenn das Gericht nach Absatz 2 aus einem in der Person des gewählten oder bestellten Prüfers liegenden Grund einen anderen Prüfer bestellt hat. Um zu verhindern, daß zur Vermeidung einer gerichtlichen Entscheidung die Abschlußprüfer von sich aus den Prüfungsauftrag kündigen, sieht Absatz 5 vor, daß auch die Abschlußprüfer den Prüfungsauftrag nur aus wichtigem Grund kündigen können. Die Absätze 3 und 4 entsprechen § 163 Abs. 3 und 4 AktG.

Die vorgeschlagenen Regelungen werden durch entsprechende Änderungen in den Spezialgesetzen hinsichtlich der Widerrufsrechte der Bestellungsorgane ergänzt.

— § 277 HGB

Diese Vorschrift übernimmt die Regelung des § 164 AktG. Dabei werden gleichzeitig die Vorschriften über die Unvereinbarkeit bestimmter Tätigkeiten und über den Ausschluß von Prüfern wegen der Gefahr der Befangenheit strenger gefaßt, um sicherzustellen, daß die Prüfung nur von solchen Personen durchgeführt wird, die weder bei der Erstellung der zu prüfenden

Unterlagen mitgewirkt haben noch wegen sonstiger Beziehungen oder Verbindungen zu dem zu prüfenden Unternehmen in ihrer Unabhängigkeit beeinträchtigt sein können.

Absatz 1 entspricht dem bisherigen § 164 Abs. 1 AktG. Es bleibt dabei, daß nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Abschlußprüfer sein können.

Dieser Berufsstand ist für die Prüfung von Jahresabschlüssen geschaffen worden. Die Ausbildung und Qualifikation der Berufsangehörigen und die Berufsaufsicht entsprechen den Voraussetzungen, die national und international von Personen gefordert werden, denen die eigenverantwortliche Prüfung von Jahresabschlüssen obliegt.

Da dieser Berufsstand auch in der Lage ist, die neu hinzukommenden Prüfungen personell zu bewältigen, besteht keine Notwendigkeit, den Berufsstand in seiner heutigen Form zu verändern oder andere Personen als Abschlußprüfer für künftig prüfungspflichtig werdende Gesellschaften zuzulassen.

Die Einführung eines zweiten Prüferberufs (beschränkt auf neu prüfungspflichtige Gesellschaften) mit fachlichen Anforderungen, die unterhalb der an den Wirtschaftsprüfer gestellten Anforderungen liegen, wäre nicht zu rechtfertigen, weil die Prüfung der Jahresabschlüsse von Unternehmen in der Rechtsform der GmbH oder von Gesellschaften im Sinne von § 178 HGB die gleiche Qualifikation wie die Prüfung von Jahresabschlüssen einer Aktiengesellschaft oder einer großen Gesellschaft mit beschränkter Haftung erfordert. Es kommt hinzu, daß die Vierte Richtlinie an die Rechnungslegung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung die gleichen Anforderungen stellt wie an die Rechnungslegung der Aktiengesellschaft und daß auch die Prüfung nicht unterschiedlich geregelt ist; sie geht daher von einer gleichwertigen Prüfung aus. Gegen die Schaffung eines zweiten Prüferberufs mit einem geringeren Qualifikationsnachweis als dem des Wirtschaftsprüferberufs ergeben sich auch verfassungsrechtliche Bedenken. Nach Artikel 12 Abs. 1 des Grundgesetzes dürfen an die Zulassung zu einem Beruf nur die um der Berufsaufgabe willen gebotenen Anforderungen gestellt werden; diese können bei sachlich übereinstimmenden Qualifikationserfordernissen nicht unterschiedlich sein.

Steuerberatern, vereidigten Buchprüfern und Rechtsanwälten, die heute bei prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften tätig sind, soll jedoch im Rahmen einer Übergangsregelung in den §§ 131, 131 a bis 131 c der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) unter bestimmten Voraussetzungen der Übergang in den Wirtschaftsprüferberuf ermöglicht werden (Artikel 6). Für diesen Vorschlag sind folgende Gründe maßgebend:

Die Neueinführung der Pflichtprüfung für bestimmte Gesellschaften greift zwar nicht unmittelbar in Tätigkeiten ein, die zum Berufsbild der Steuerberater gehören. Denn zum Berufsbild der Steuerberater gehört nach § 33 des Steuerberatungsgesetzes nicht die Prüfung von Jahresabschlüssen. Die Ausbildungs- und Zulassungsvoraussetzungen sowie die Berufsgrundsätze sind auf die steuerberatende Tätigkeit abgestellt. Auch Tätigkeiten wie das Führen von Handelsbüchern und das Aufstellen von Jahresabschlüssen, die von Steuerberatern in großem Umfang ausgeführt werden, sind beratende und nicht prüfende Tätigkeiten. Eine den Wirtschaftsprüfern vergleichbare Ausbildung auf den Gebieten des Prüfungswesens und des Berufsrechts eines Prüferberufs haben Steuerberater nicht. Nach geltendem Recht wird deshalb Steuerberatern, die das Wirtschaftsprüferexamen ablegen, nur die schriftliche und mündliche Prüfung im Steuerrecht erlassen (§ 13 WPO). Mittelbare Auswirkungen ergeben sich jedoch insofern, als ein als Abschlußprüfer neu für das Unternehmen tätig werdender Wirtschaftsprüfer den dort tätigen Steuerberater aus seinen bisherigen Tätigkeiten verdrängen könnte. Diese Gefahr besteht für die Steuerberatung und bisher freiwillig durchgeführte Abschlußprüfungen, nicht aber für das Führen der Bücher und die Aufstellung der Jahresabschlüsse, weil solche Tätigkeiten mit den Aufgaben des Abschlußprüfers unvereinbar sind.

Absatz 2 entspricht im Grundsatz dem bisherigen § 164 Abs. 2 AktG. Die Gründe, die einen Wirtschaftsprüfer als Abschlußprüfer ausschließen, werden jedoch wesentlich erweitert. Insbesondere soll sich die vorgeschlagene Regelung auch auf Personen erstrecken, mit denen der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt. Der Grund hierfür liegt in der Gleichrichtung der Interessen, die innerhalb einer Sozietät sowie zwischen den in derselben Praxis freiberuflich tätigen und im Angestelltenverhältnis mitarbeitenden Wirtschaftsprüfern und bei der Prüfung beschäftigten Personen für den Regelfall anzunehmen sein dürfte. Eine abschließende Regelung ist mit dieser Erweiterung hinsichtlich der Beziehungen des einzelnen Berufsangehörigen zu anderen Personen, die ihn als Prüfer ungeeignet erkennen lassen, nicht beabsichtigt. So ist ein Wirtschaftsprüfer von der Abschlußprüfung eines Unternehmens ausgeschlossen, in dem sein Ehegatte oder ein naher Verwandter Leitungs- oder Aufsichtsfunktionen innehat. Gleiches gilt, wenn diese Personen die Bücher des Unternehmen geführt oder den zu prüfenden Jahresabschluß aufgestellt haben. Dieser Bereich, der durch das Gesetzesrecht nur schwer abschließend zu erfassen ist, soll wie bisher in erster Linie dem Standesrecht überlassen bleiben, das in den von der Wirtschaftsprüferkammer festgestellten „Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer" seinen Ausdruck gefunden hat.

Im Gegensatz zum geltenden Recht (§ 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG) führt der Verstoß gegen die Vorschriften des § 277 Abs. 2 und 3 HGB nicht zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses, sondern soll gemäß § 289 Abs. 2 HGB als Ordnungswidrigkeit geahndet werden. Im Einzelfall können nämlich die bei den Prüfungspersonen oder Prüfungsgesellschaften vorliegenden Verhältnisse, die sie zur Vornahme der Prüfung ungeeignet erscheinen lassen, dem Unternehmen verborgen bleiben; die Nichtigkeitssanktion wäre deshalb als Rechtsfolge unangemessen.

Im einzelnen ist zu den Regelungen der Nummern 1 bis 8 zu bemerken:

Nummer 1 ist neu. Ein Prüfer, der Anteile an dem zu prüfenden Unternehmen besitzt, kann leicht in Interes-

senkonflikte geraten. Da zumindest nicht auszuschließen ist, daß ein solcher Verdacht entsteht, soll entsprechend dem bereits national und international bestehenden Berufsgrundsatz vorgeschrieben werden, daß ein Prüfer ausgeschlossen ist, wenn er Anteile an dem zu prüfenden Unternehmen besitzt.

Nummer 2 entspricht dem bisherigen § 164 Abs. 2 Nr. 1 AktG. Dabei wurde das Wort „Angestellter" durch das Wort „Arbeitnehmer" ersetzt, weil dieses umfassender ist.

Nummer 3 entspricht weitgehend dem bisherigen § 164 Abs. 2 Nr. 2 AktG. Die vorgeschlagene Regelung geht aber über die Vorschrift des Aktiengesetzes hinaus, weil nicht nur eine Unternehmensverbindung im Sinne der verbundenen Unternehmen zum Ausschluß führt, sondern bereits der Besitz von mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile dieses Unternehmens an dem zu prüfenden Unternehmen. Ein Anteilsbesitz in dieser Höhe führt im allgemeinen bereits zu einer so starken Interessenbindung des beteiligten Unternehmens, daß die Unabhängigkeit der in Nummer 3 bezeichneten Personen nicht mehr ausreichend gesichert erscheint.

Nummer 4 entspricht dem bisherigen § 164 Abs. 2 Nr. 3 AktG mit der Ergänzung, daß auch hier ein Prüfer schon dann ausgeschlossen ist, wenn das Unternehmen, bei dem er Arbeitnehmer ist, an dem zu prüfenden Unternehmen mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt. Wegen Gleichheit der Interessenlage soll dasselbe im Falle des Bestehens eines Arbeitnehmerverhältnisses zu einer natürlichen Person gelten, die an dem zu prüfenden Unternehmen zu mehr als zwanzig vom Hundert beteiligt ist. Sachlich gelten die gleichen Gründe wie zu Nummer 3.

Nummer 5 ist neu. Mit den Grundsätzen einer zuverlässigen Prüfung ist es nicht vereinbar, daß Personen prüfen, die bei der Erstellung der zu prüfenden Unterlagen mitgewirkt haben. National und international besteht deshalb der Berufsgrundsatz, daß Prüfer in solchen Fällen von der Prüfung ausgeschlossen sind. Da es sich dabei um einen für die Prüfung elementaren Grundsatz handelt, soll er in die gesetzlichen Ausschließungsgründe aufgenommen werden, um die Beachtung sicherzustellen. Dadurch wird nicht ausgeschlossen, daß der Prüfer im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit Änderungen der Buchführung und des Jahresabschlusses verlangt, um ein Testat erteilen zu können. Dies wird im Text des Entwurfs dadurch zum Ausdruck gebracht, daß der Abschlußprüfer nur dann ausgeschlossen sein soll, wenn er über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt hat.

Mit der ebenfalls neuen Nummer 6 soll eine Umgehung der Nummer 5 über die Bildung verschiedener Gesellschaften oder über eine durch personelle Verflechtung abgesicherte Zusammenarbeit ausgeschlossen werden.

Auch Nummer 7 ist neu. Danach soll ein Prüfer auch dann ausgeschlossen sein, wenn einer seiner bei der Prüfung mitwirkenden Arbeitnehmer nach Nummern 1 bis 6 nicht Abschlußprüfer sein könnte. Diese Regelung erscheint notwendig, um Umgehungen über Arbeitnehmer auszuschließen. Sie erscheint aber auch deshalb geboten, weil bei der Prüfung eingesetzte Arbeitnehmer einen nicht unerheblichen Einfluß auf die Qualität der Prüfung haben. Da sie den Wirtschaftsprüfer in mehr oder weniger weitgehendem Umfang bei seiner Tätigkeit unterstützen und dabei auch seine Entscheidungen beeinflussen, muß er sich die in ihrer Person vorliegenden Ausschlußgründe zurechnen lassen. Die Regelung gilt jedoch nur, wenn ein solcher Arbeitnehmer trotz Unvereinbarkeit bei der Prüfung des betreffenden Unternehmens eingesetzt wird.

Nummer 8 hat im Gesetzesrecht bisher ebenfalls kein Vorbild. In den Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer ist jedoch anerkannt, daß die Unabhängigkeit eines Berufsangehörigen beeinträchtigt sein kann, wenn er einen wesentlichen Teil seiner Einkünfte aus Mandatsverhältnissen mit demselben Auftraggeber bezieht. Im Gegensatz zur Beratungstätigkeit ist die Durchführung von Abschlußprüfungen eine überwachende Tätigkeit, die zu Konflikten mit der Leitung des betreffenden Unternehmens führen kann. Dem Prüfer wird es um so schwerer fallen, bei Meinungsverschiedenheiten über die Richtigkeit eines Jahresabschlusses seine Auffassung durchzusetzen und notfalls die Beendigung der Auftragsverhältnisse in Kauf zu nehmen, je höher die damit verbundene finanzielle Einbuße ist.

Die vorgeschlagene Vorschrift soll diesen Gefahren vorbeugen. Mit der Festlegung des „wesentlichen Anteils der Einkünfte" auf mehr als die Hälfte der Gesamteinnahme – die Beratungshonorare sind also inbegriffen – soll eine klare Grenzziehung erfolgen.

Diese Einnahmen sollen diejenigen einschließen, die bei Unternehmen erzielt werden, an denen das zu prüfende Unternehmen mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt. Die Einräumung einer Frist von fünf Jahren ermöglicht es dem Abschlußprüfer, durch geeignete Maßnahmen die kritische Lage zu vermeiden. Es erscheint vertretbar, erst im sechsten Jahr einzugreifen, weil eine solche Abhängigkeit erst zu befürchten ist, wenn dieser Zustand über längere Zeit andauert.

Zur Vermeidung von Härtefällen, die insbesondere bei Berufsanfängern und bei Prüfern auftreten können, die am Ende ihres Berufslebens nur noch wenige Mandate wahrnehmen, soll die Wirtschaftsprüferkammer befristete Ausnahmegenehmigungen erteilen können.

Absatz 3 entspricht im Grundsatz der bisherigen Regelung in § 164 Abs. 3 AktG. Auch hier sind jedoch ähnlich wie in Absatz 2 verschiedene Ergänzungen erforderlich. Dazu ist im einzelnen zu bemerken:

Nummer 1 entspricht dem bisherigen § 164 Abs. 3 Nr. 1 AktG. Die Vorschrift wird aber nach dem Vorbild von Absatz 2 Nr. 1 erweitert. Auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sollen ausgeschlossen sein, wenn sie Anteile an dem zu prüfenden Unternehmen besitzen. Der Ausschluß für den Fall, daß nicht die Prüfungsgesellschaft, sondern ein mit ihr verbundenes Unternehmen Anteile an dem zu prüfenden Unternehmen besitzt, muß nicht so weit gehen, weil die Einflußmöglichkeiten im allgemeinen geringer sind. Der Ausschluß soll in diesen Fällen daher nur vorgesehen werden, wenn ein mit der Prüfungsgesellschaft verbundenes Unternehmen mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile an dem zu prüfenden Unternehmen besitzt.

Nummer 2 ist neu. Die Vorschrift soll sicherstellen, daß in den Fällen des Absatzes 2 Nr. 5 bis 8 auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht Abschlußprüfer sein können. Die dort dargelegten Gründe gelten in gleichem Maße für Prüfungsgesellschaften. Auch in diesen Fällen ist zu befürchten, daß die Prüfung nicht mit der gebotenen Sorgfalt und Unbefangenheit durchgeführt wird, insbesondere wenn die zu prüfenden Unterlagen von der Prüfungsgesellschaft erstellt wurden oder die Prüfungsgesellschaft sich in zu starker finanzieller Abhängigkeit gegenüber diesem Unternehmen befindet.

Nummer 3 übernimmt die Regelung des bisherigen § 164 Abs. 3 Nr. 2 AktG. Die Regelung wird aber für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die juristische Personen sind, um den Fall erweitert, daß ein Gesellschafter nach Absatz 2 Nr. 1 bis 4 nicht Abschlußprüfer sein kann. Dies soll jedoch nur gelten, wenn dieser Gesellschafter eine Mehrheitsbeteiligung an der Prüfungsgesellschaft besitzt. Nur unter dieser Voraussetzung ist die Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter so eng, daß die für den Gesellschafter geltenden Ausschließungsgründe nach Absatz 2 Nr. 1 bis 4 auch auf die Gesellschaft durchschlagen müssen.

Nummer 4 ist neu. Sie bezieht sich auf Absatz 2 Nr. 5 und 6 über den Ausschluß wegen Unvereinbarkeit bestimmter Tätigkeiten. In diesen Fällen soll die Prüfungsgesellschaft schon dann ausgeschlossen sein, wenn ein Gesellschafter unabhängig von der Höhe seiner Beteiligung nicht Abschlußprüfer sein könnte, weil er die dort bezeichneten Tätigkeiten ausgeübt hat. Auch Minderheitsbeteiligungen müssen – anders als nach Nummer 3 – berücksichtigt werden, weil zu befürchten ist, daß bereits das Vertrauen und die Rücksichtnahme auf die Tätigkeit eines Gesellschafters die Unabhängigkeit der Prüfung durch die Gesellschaft beeinträchtigt. Mit dieser Vorschrift sollen aber auch Umgehungen durch Aufspaltung oder Bildung verschiedener Gesellschaften, die sich in diese Tätigkeit teilen, vermieden werden.

Nummer 5 ersetzt die bisherige Regelung in § 164 Abs. 3 Nr. 3 AktG. Der Anwendungsbereich wird aber erweitert, weil nicht nur der Fall des Absatzes 2 Nr. 2, sondern auch der Fall des Absatzes 2 Nr. 5 zum Ausschluß der Prüfungsgesellschaft führen soll, wenn ein Aufsichtsratsmitglied nicht Abschlußprüfer sein könnte. Damit sollen Umgehungen von Absatz 2 Nr. 5 verhindert werden.

— § 278 HGB

Die Vorschrift deckt sich mit § 165 AktG, der aufgehoben wird. Es wird lediglich das Wort „Vorstand" durch „gesetzliche Vertreter" und das Wort „Gesellschaft" durch „Unternehmen" ersetzt, da die Bestimmung jetzt für mehrere Gesellschaftsformen gilt.

— § 279 HGB

Die Vorschrift entspricht weitgehend § 166 AktG, der aufgehoben wird.

Neu ist Absatz 1 Satz 3. Nachteilige Veränderungen werden von den Mitgliedern der Gesellschaftsorgane, an die die Prüfungsberichte gerichtet sind, häufig nicht erkannt, weil die Prüfungsberichte darüber nicht zusammenhängend oder nicht mit der zu wünschenden Deutlichkeit berichten. Mit der Vorschrift soll daher die Unterrichtung der Verwaltungs- und Aufsichtsorgane verbessert werden.

— § 280 HGB

Die Vorschrift ersetzt § 167 AktG. Als Nachteil des Bestätigungsvermerks in seiner heutigen Form wird empfunden, daß er im Gegensatz zu der Praxis im angelsächsischen Bereich zu starr ist und daß er es deshalb dem Abschlußprüfer nicht erlaubt, insbesondere durch Ergänzung des Bestätigungsvermerks besser über die Ergebnisse der Prüfung und deren Grenzen zu unterrichten. Mit dem Vorschlag soll die Aussagekraft des Bestätigungsvermerks verbessert werden. Zu diesem Zweck wird die Ergänzung des Bestätigungsvermerks allgemein zugelassen und in bestimmten Fällen sogar ausdrücklich vorgeschrieben. Dadurch werden in Zukunft Hinweise sowohl über die allgemeine Prüfungstätigkeit als auch über einzelne Gesichtspunkte der Prüfung möglich. Die Fassung des Bestätigungsvermerks soll jedoch nicht völlig freigegeben werden.

In Absatz 1 ist vorgesehen, daß der Bestätigungsvermerk, wenn er nicht eingeschränkt oder versagt wird, eine einheitliche Kernfassung haben muß.

Da es nach § 237 Abs. 2 Satz 2 HGB das Ziel des Jahresabschlusses ist, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, kann auch der Bestätigungsvermerk nur erteilt werden, wenn die Abschlußprüfer zu dem Ergebnis kommen, daß diese Forderung des Gesetzes erfüllt ist. Dieser Hinweis muß daher nach Absatz 1 in den Text des Bestätigungsvermerks aufgenommen werden. Damit wird gleichzeitig die Bedeutung des § 237 Abs. 2 Satz 2 HGB unterstrichen.

Bereits im Bestätigungsvermerk soll deutlich gemacht werden, daß auch der Lagebericht auf seine Übereinstimmung mit dem Jahresabschluß geprüft worden ist. Dieses Ziel soll mit dem Hinweis im Bestätigungsvermerk erreicht werden, daß der Lagebericht im Einklang mit dem Jahresabschluß steht und keine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens erweckt.

Die in Absatz 2 vorgesehenen zwingenden Ergänzungen des Bestätigungsvermerks schränken diesen nicht ein. Die zusätzlichen Erläuterungen nach Satz 1 sollen beim außenstehenden Leser vor allem Mißverständnisse über den Inhalt der Prüfung und die Tragweite des Bestätigungsvermerks vermeiden. Satz 2 berücksichtigt Besonderheiten auf Grund Gesellschaftsvertrags, der Satzung oder des Statuts. Wegen der Tragweite der Änderung von Bewertungsmethoden soll hierauf im Bestätigungsvermerk gesondert hingewiesen werden, wenn gemäß § 270 Nr. 3 HGB wegen dieser Änderungen im Anhang ein Unterschiedsbetrag anzugeben ist.

Absatz 3 Satz 1 entspricht wörtlich § 167 Abs. 2 AktG. Satz 2 ist neu und regelt, wie im Falle der Versagung des Bestätigungsvermerks zu verfahren ist. Die ebenfalls neue Vorschrift des Satzes 3 dient dem Ziel, die

Aussagekraft des Bestätigungsvermerks zu verbessern. Durch Satz 4 wird klargestellt, daß Ergänzungen des Bestätigungsvermerks nach Absatz 2 nicht als Einschränkungen anzusehen sind.

Absatz 4 entspricht § 167 Abs. 3 AktG, allerdings ergänzt um die Erwähnung des Vermerks über die Versagung.

— § 281 HGB

Mit dieser Vorschrift wird § 168 AktG zur Vermeidung von Mehrfachregelungen übernommen. Die Vorschrift im Aktiengesetz wird aufgehoben.

— § 282 HGB

Die Vorschrift übernimmt § 169 AktG, der aufgehoben wird.

Der Anwendungsbereich des Absatzes 1 wird erweitert. In Zukunft soll auch über die Auslegung von Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags, der Satzung oder des Statuts entschieden werden können. Auch dies dient der Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers.

In Absatz 2 wird die bisherige Verweisung in § 169 Abs. 2 AktG auf das Verfahren nach § 99 AktG durch eine entsprechende Regelung ersetzt, um die Verweisung auf das Aktiengesetz zu vermeiden. Dies dient der leichteren Anwendung des Gesetzes.

In Absatz 3 wird § 169 Abs. 3 AktG inhaltlich unverändert übernommen.

— *Vierter Abschnitt. Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung des Jahresabschlusses und des Lageberichts. Prüfung durch das Registergericht*

Im Vierten Abschnitt werden aus den gleichen Überlegungen, wie sie bereits zum Dritten Abschnitt dargelegt worden sind, alle Vorschriften zusammengefaßt, die gemeinsame Regelungen für diejenigen Unternehmen enthalten, die kraft Gesetzes zur Offenlegung oder auf Grund des Gesellschaftsvertrags, der Satzung oder des Statuts zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses oder des Lageberichts verpflichtet sind. Dies gilt auch für die Prüfungspflicht des Registergerichts.

— § 283 HGB

Die Vorschrift übernimmt die Regelungen des § 178 AktG, der aufgehoben wird. Dabei werden die Anpassungen vorgenommen, die sich aus den Artikeln 48 und 49 der Vierten Richtlinie ergeben. Die Einleitung der Vorschrift nimmt die Definition des § 236 Abs. 2 HGB auf und schließt nach dem Vorbild des § 178 Abs. 1 AktG auch solche Unternehmen ein, die auf Grund ihres Gesellschaftsvertrages, ihrer Satzung oder ihres Statuts publizitätspflichtig sind.

Die Abweichungen des Wortlauts der vorgeschlagenen Vorschrift gegenüber dem geltenden Recht beruhen auf dem Umstand, daß bestimmten Unternehmen nach den für ihre Rechtsform und Größe maßgeblichen Vorschriften (z. B. § 186 Abs. 1 HGB, § 42 f Abs. 1 GmbHG) Erleichterungen gewährt werden.

Über § 178 Abs. 1 Nr. 1 AktG hinaus wird in Absatz 1 Nr. 1 im Interesse der Rechtssicherheit zusätzlich die Angabe des Datums der Feststellung des Jahresabschlusses verlangt.

Absatz 1 Nr. 4 ist neu. Die Regelung stellt sicher, daß in den Fällen, in denen auf Grund spezialgesetzlicher Vorschriften der Jahresabschluß vor der Prüfung oder der Feststellung oder ohne beizufügende Unterlagen offengelegt wird, hierauf ausdrücklich hingewiesen wird.

— § 284 HGB

In dieser Vorschrift werden die Prüfungspflichten des Registergerichts, die das Registergericht hinsichtlich der einzureichenden Unterlagen hat, zusammengefaßt. Die Regelung entspricht weitgehend § 177 Abs. 3 AktG, der aufgehoben wird. Die Prüfung wird aber deutlich vereinfacht. Insbesondere wird nicht mehr verlangt, daß die offensichtliche Nichtigkeit des Jahresabschlusses geprüft wird.

Absatz 1 beschränkt die Prüfung des Jahresabschlusses, des Lageberichts und der anderen einzureichenden Unterlagen auf ihre Vollzähligkeit. Eine inhaltliche Prüfung wird ebensowenig wie eine Prüfung der Übereinstimmung mit § 281 Abs. 1 und 3 HGB verlangt. Dies ist nicht erforderlich, weil eine Verletzung materieller Vorschriften oder des § 283 HGB unter der Sanktion einer Ordnungswidrigkeit nach § 289 HGB steht. Das Gericht wird allerdings die einzureichenden Unterlagen daraufhin zu überprüfen haben, ob es sich überhaupt um einen Jahresabschluß, einen Lagebericht oder die sonst auf Grund der spezialgesetzlichen Regelungen einzureichenden Unterlagen handelt. Ist dies nicht der Fall, sind die Einreichungs- und Bekanntmachungspflichten nicht erfüllt, so daß das Gericht zu prüfen hat, ob Zwangsmaßnahmen nach § 14 HGB einzuleiten sind (Absatz 2).

Absatz 3 enthält eine Regelung für den Fall, daß das Gericht Zweifel hat, ob das Unternehmen größenbezogene Erleichterungen zu Recht in Anspruch genommen hat. In diesem Falle kann es zu seiner Unterrichtung die Mitteilung der Umsatzerlöse verlangen. Diese Angabe wird nicht zu den einsehbaren Handelsregisterunterlagen genommen. Die Mitteilung dient allein dem Gericht, damit es die Frage entscheiden kann, ob es sich bei dem Unternehmen um ein kleines, mittelgroßes oder großes Unternehmen handelt. Es wurde davon abgesehen, nach dem Vorbild des Publizitätsgesetzes dem Gericht die Möglichkeit einzuräumen, Prüfer zur Untersuchung dieser Frage zu bestellen, weil dies mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden wäre. Die dem Gericht mitzuteilenden Umsätze ergeben sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung des Unternehmens. Sind sie unrichtig, so erfüllt das Unternehmen unter Umständen den Tatbestand einer Ordnungswidrigkeit nach § 289 HGB. Diese Sanktion ist ausreichend.

Absatz 4 legt fest, daß für die Tätigkeit des Gerichts eine Gebühr erhoben wird, die das Unternehmen zu zahlen hat. Die Hinterlegung erfolgt im Interesse der Unternehmen, die in einer offenlegungspflichtigen Rechtsform betrieben werden. Mit der Offenlegung sollen die Nachteile wenigstens teilweise ausgeglichen

werden, die sich für Dritte aus der Haftungsbeschränkung ergeben können. Aus diesem Grunde verpflichtet die Vierte Richtlinie in Artikel 47 Abs. 1 die Unternehmen bei fehlender Registerpublizität zur kostenlosen Erteilung von Ausfertigungen. Gemäß Artikel 3 der Richtlinie 68/151/EWG dürfen die Gerichte von Dritten nur Kostenerstattung verlangen. Die Länder haben die mit der Registerpublizität verbundenen Mehrkosten auf dreizehn Millionen bis fünfzehn Millionen Deutsche Mark geschätzt. Diese sollen durch die Erhebung einer Gebühr für jede Hinterlegung ausgeglichen werden. Dies soll dadurch geschehen, daß von nicht prüfungspflichtigen Unternehmen eine Gebühr von 50 DM und von prüfungspflichtigen eine solche von 100 DM erhoben wird.

— *Fünfter Abschnitt. Formblätter für den Jahresabschluß bestimmter Unternehmen*

— § 285 HGB

Diese in einem besonderen Abschnitt verselbständigte Vorschrift enthält eine Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen über branchenbezogene Gliederungsvorschriften.

Ermächtigungen zum Erlaß von Spezialregelungen durch Rechtsverordnung sind für bestimmte Branchen erforderlich, wie z. B. für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen. Wenn die Rechnungslegung nunmehr weitgehend rechtsformunabhängig im Handelsgesetzbuch geregelt wird, dann müssen die abweichenden Anforderungen, die an Unternehmen wegen ihrer Geschäftstätigkeit zu stellen sind, in Sonderregelungen getroffen werden. Die Zusammenfassung dieser Verordnungsermächtigungen im Handelsgesetzbuch hat den Vorteil, daß auf Ermächtigungen in Spezialgesetzen verzichtet werden kann. Dies wiederum hat zur Folge, daß wegen der Einbeziehung in das Handelsgesetzbuch und der Zusammenfassung der Federführung bei dem für die handelsrechtliche Rechnungslegung zuständigen Minister eine Auseinanderentwicklung der tätigkeitsbezogenen Rechnungslegung im Verhältnis zur allgemeinen Rechnungslegung stärker als bisher vermieden wird.

Die Ermächtigung entspricht der Ermächtigung des § 161 Abs. 1 AktG für branchenbezogene Formblätter. Sie ersetzt außerdem die folgenden Ermächtigungen: § 42 a GmbHG, § 33 g GenG, § 55 VAG, § 24 Hypothekenbankgesetz, § 22 Schiffsbankgesetz und das Gesetz für die Gliederung des Jahresabschlusses vom 11. Dezember 1935.

Die Ermächtigung ist jedoch eindeutiger begrenzt als die vorbezeichneten Ermächtigungen, weil die danach zu erlassenden Formblattvorschriften nicht über den Rahmen der allgemeinen Rechnungslegung hinausgehen dürfen, soweit weitergehende Vorschriften nicht auf Rechtsakten des Rates der Europäischen Gemeinschaften beruhen oder geltendes Recht sind.

— *Sechster Abschnitt. Straf- und Bußgeldvorschriften. Zwangsgelder*

In diesem Abschnitt sind die Straf- und Bußgeldvorschriften sowie die Vorschriften über Zwangsgelder zusammengefaßt, soweit sie auf Grund der Vierten Richtlinie vorzusehen sind oder dem geltenden Recht entsprechen.

— § 286 HGB

Die Vorschrift ist § 400 AktG nachgebildet. In Nummer 1 ist sie jedoch inhaltlich enger als § 400 Nr. 1 AktG, weil sie nur falsche Darstellungen unter Strafe stellt, die in der Eröffnungsbilanz, dem Jahresabschluß oder dem Lagebericht enthalten sind. Der Anwendungsbereich ist jedoch umfassender, weil diese Vorschrift nicht nur für Aktiengesellschaften, sondern für alle Unternehmen gilt, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben. Welche Unternehmen dies sind, ergibt sich aus der Definition in § 236 Abs. 2 Nr. 1 HGB.

Da sich Inhalt und Form der Eröffnungsbilanz, des Jahresabschlusses und des Lageberichts künftig überwiegend aus dem Handelsgesetzbuch ergeben, erscheint es sachgerecht, die Strafvorschrift, die die nach dem Handelsrecht zu verlangende Aussagekraft dieser Unterlagen gewährleisten soll, nicht in den Spezialgesetzen zu belassen. Die Übernahme in das Handelsgesetzbuch hat den Vorteil, daß die spezialgesetzlichen Regelungen im Aktiengesetz und im Publizitätsgesetz entfallen oder zumindest vereinfacht werden können. Die Nummer 1, die § 400 Nr. 1 und 4 AktG entspricht, kann wegen ihres insoweit engeren Inhalts § 400 Nr. 1 AktG allerdings nur in diesem Umfang ersetzen.

Nummer 2 entspricht § 400 Nr. 3 AktG. Da sich die Rechte und Pflichten der Abschlußprüfer künftig ausschließlich aus dem Handelsgesetzbuch ergeben, muß diese Vorschrift in das Handelsgesetzbuch aufgenommen werden, weil sonst der strafrechtliche Schutz für die den Prüfern bei der Prüfung des Jahresabschlusses zu machenden Angaben nicht gewährleistet wäre. Die entsprechende Regelung des Aktiengesetzes kann dennoch nicht aufgehoben werden; diese soll in Zukunft nur noch für andere Prüfungen als die Pflichtprüfung von Einzelabschlüssen gelten.

— § 287 HGB

Die Vorschrift entspricht § 403 AktG. In den strafrechtlichen Schutz soll künftig auch der Bestätigungsvermerk einbezogen werden. Es erscheint unausgewogen, daß der an die Öffentlichkeit gerichtete Bestätigungsvermerk einen geringeren Schutz als der nicht öffentliche Prüfungsbericht genießt. Dies gilt um so mehr, als mit der vorgesehenen Erweiterung des Bestätigungsvermerks eine bessere Unterrichtung Außenstehender über das Ergebnis der Prüfung angestrebt wird. Da Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk künftig in den §§ 279, 280 HGB ausschließlich geregelt sein werden, muß auch die entsprechende Strafvorschrift in das Handelsgesetzbuch aufgenommen werden. Damit wird gleichzeitig sichergestellt, daß sie rechtsformunabhängig für die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses gilt. § 403 AktG und § 18 PublG können allerdings nicht aufgehoben werden, weil sie für alle Prüfungen, die nicht den Jahresabschluß betreffen, von Bedeutung bleiben.

— § 288 HGB

Die Vorschrift entspricht § 404 AktG. Sie muß aus den zu § 287 HGB dargelegten Gründen in das Handelsgesetzbuch übernommen werden. Auf die dortigen Ausführungen kann daher verwiesen werden.

— § 289 HGB

Absatz 1 Nr. 1 ist für das deutsche Recht neu. Die Regelung wird vorgeschlagen, weil Artikel 51 Abs. 3 der Vierten Richtlinie von den Mitgliedstaaten verlangt, daß sie für den Fall der Freistellung kleiner Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung von der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses in ihre Rechtsvorschriften geeignete Sanktionen für den Fall aufnehmen, daß der Jahresabschluß oder der Lagebericht dieser Gesellschaften nicht den maßgeblichen Vorschriften entspricht. Es erscheint nicht vertretbar, auf eine Sanktion für den Fall zu verzichten, daß der Jahresabschluß geprüft worden ist. Es erscheint auch nicht gerechtfertigt, die Sanktion auf einzelne Rechtsformen zu beschränken. Es wird daher vorgeschlagen, in die Vorschrift alle Unternehmen einzubeziehen, die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben. Welche Unternehmen dies sind, ergibt sich aus der Definition in § 236 Abs. 2 Nr. 1 HGB.

Die Vorschrift unterscheidet sich von § 283 b Abs. 1 Nr. 3 StGB inhaltlich dadurch, daß sie die Verletzung der Vorschriften im Ersten Abschnitt des Dritten Buchs über Form und Inhalt des Jahresabschlusses oder des Lageberichts mit einer Ordnungswidrigkeit bewehrt. § 283 b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3 StGB greift demgegenüber bestimmte Fälle, die schwerwiegender sind, heraus, droht aber Strafe nur für den Fall an, daß der Täter seine Zahlungen eingestellt hat oder über sein Vermögen das Konkursverfahren eröffnet oder der Eröffnungsantrag mangels Masse abgewiesen worden ist.

Absatz 1 Nr. 2 enthält die der Nr. 1 entsprechende Vorschrift für die Aufstellung des Lageberichts.

Absatz 1 Nr. 3 entspricht § 405 Abs. 1 Nr. 5 AktG und § 20 Abs. 1 PublG, soweit diese sich auf den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht des Einzelunternehmens beziehen. Insoweit können § 405 Abs. 1 Nr. 5 AktG und § 20 Abs. 1 PublG künftig entfallen.

Absatz 2 ist neu. Die Vorschrift soll die Einhaltung der Tätigkeitsverbote in § 277 Abs. 2 und 3 sichern, wodurch zugleich die Nichtigkeitsfolge für den Jahresabschluß im Vergleich zum geltenden Recht eingeschränkt werden kann (vgl. Begründung zu § 256 AktG). Absatz 3 übernimmt hinsichtlich des Höchstmaßes der Geldbuße die Androhung des § 405 Abs. 4 AktG.

— § 290 HGB

Wie bereits an anderer Stelle ausgeführt, ergeben sich die Verpflichtung für die gesetzlichen Vertreter eines Unternehmens zur Aufstellung des Jahresabschlusses, dessen Prüfung und Publizität aus den Spezialgesetzen. Die wenigen Pflichten, die in das Handelsgesetzbuch übernommen werden sollen, werden in dieser Vorschrift unter Zwangsgeldandrohung gestellt, um die heute bestehenden Möglichkeiten des Registergerichts, bestimmte Handlungen zu erzwingen, nicht einzuschränken.

Zu Nummern 13 bis 15 – Überschriften des Vierten und Fünften Buchs; §§ 479, 483 HGB

Es handelt sich um Folgeänderungen, die sich daraus ergeben, daß das Dritte Buch eingeschoben wird.

Zu Nummer 16 – Anlagen 1 und 2

In den Anlagen 1 und 2 werden die Formblätter für prüfungspflichtige und große prüfungspflichtige Unternehmen rechtsformunabhängig geregelt; die Definition befindet sich in § 236 Abs. 2 Nr. 2 und 3. Mehrfachregelungen werden dadurch vermieden. Es wurden diejenigen Posten aufgenommen, die nach Artikel 9 der Vierten Richtlinie vorgeschrieben werden müssen oder nach § 151 Abs. 1 AktG vorgeschrieben sind. Dabei wurden den mittelgroßen Unternehmen diejenigen Erleichterungen im Grundsatz eingeräumt, die nach der Vierten Richtlinie zulässig sind.

Zu Artikel 2 – Änderung des Aktiengesetzes

Wegen der Grundsätze, die der Anpassung an die Vierte Richtlinie zugrunde gelegt werden, und wegen der Auswirkungen, die sich auf die Aktiengesellschaft ergeben, wird auf die Ausführungen im allgemeinen Teil der Begründung unter VI 1 verwiesen.

Die Änderungen ergeben sich nahezug vollständig aus der Anpassung an die Vierte Richtlinie und aus dem Umstand, daß zur Vermeidung von Mehrfachregelungen die für mehrere Rechtsformen gemeinsamen Regelungen in das Handelsgesetzbuch eingestellt werden.

Zu Nummer 1 – § 33 AktG

Die Anpassung der Verweisung ist wegen der vorgesehenen Änderung des § 143 AktG erforderlich.

Zu Nummer 2 – § 49 AktG

Da die Verantwortlichkeit der Abschlußprüfer künftig im Handelsgesetzbuch geregelt werden soll, muß die Verweisung auf diese Regelung entsprechend angepaßt werden.

Zu Nummer 3 und 4 – §§ 71, 71 a AktG

Da der jetzige § 150 a AktG künftig § 151 AktG werden soll, muß die Anführung in §§ 71, 71 a AktG entsprechend angepaßt werden.

Zu Nummer 5 bis 7 – §§ 98, 101, 104 AktG

Die Änderungen dienen der Bereinigung des Aktiengesetzes als Folge der Novellierung mitbestimmungsrechtlicher Vorschriften durch das Gesetz zur Änderung des Montan-Mitbestimmungsgesetzes und des Mitbestimmungsergänzungsgesetzes vom 21. Mai 1981 (BGBl. I S. 441). Sie haben keine materielle Bedeutung.

Zu Nummer 8 – § 120 AktG

Die Änderung dient der Anpassung an den Sprachgebrauch der Vierten Richtlinie, die den Geschäftsbericht in Lagebericht und Anhang aufspaltet.

Zu Nummer 9 – § 131 AktG

Die Neufassung ist wegen der Anpassung an die weitergehende Zielsetzung für den Jahresabschluß in Artikel 2 Abs. 3 der Vierten Richtlinie erforderlich. Im deutschen Recht wird diese Zielsetzung künftig in § 237 Abs. 2 HGB verwirklicht, weshalb hier zur Klarstellung auf diese Vorschrift verwiesen werden soll.

Zu Nummer 10 – § 143 AktG

Die bisherigen Absätze 2 und 3 regeln die Gründe, aus denen ein Prüfer oder eine Prüfungsgesellschaft von der Tätigkeit als Sonderprüfer ausgeschlossen ist, in enger Anlehung an die bisher in § 164 Abs. 2 und 3 AktG enthaltenen Ausschließungsgründe für Abschlußprüfer. Da diese Ausschließungsgründe künftig in § 277 Abs. 2 und 3 HGB übernommen und inhaltlich erweitert werden, erscheint auch eine entsprechende Änderung der für Sonderprüfer geltenden Regelungen angebracht. Es wird vorgeschlagen, diese Änderung aus Vereinfachungsgründen in Absatz 2 aufzunehmen. Absatz 3 kann entfallen.

Zu Nummer 11 – § 144 AktG

Da die Verantwortlichkeit der Abschlußprüfer künftig im Handelsgesetzbuch geregelt werden soll, muß die Verweisung auf diese Regelung entsprechend angepaßt werden.

Zu Nummer 12 – Abschnittsüberschrift vor § 148 AktG

Der Geschäftsbericht nach § 160 AktG kann nicht beibehalten werden. Sein Inhalt geht auf Grund der Vierten Richtlinie teilweise in den Anhang als Teil des Jahresabschlusses (Artikel 43) und teilweise in den Lagebericht (Artikel 46) ein. Hier und an anderen Stellen muß daher das Wort „Geschäftsbericht" durch das Wort „Lagebericht" ersetzt werden. Dadurch wird den Gesellschaften die Veröffentlichung eines Geschäftsberichts nicht untersagt; ein solcher ist jedoch künftig nicht mehr gesetzlich geregelt.

Zu Nummer 13 – §§ 148 bis 150 AktG

— § 148 AktG

Die Vorschrift kann auf die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts beschränkt werden, da der Inhalt des Jahresabschlusses für offenlegungspflichtige Unternehmen rechtsformunabhängig in § 237 Abs. 1 Satz 1 HGB geregelt wird.

— § 149 AktG

Der bisherige Absatz 1 entfällt, weil die Zielsetzung des Jahresabschlusses in Zukunft rechtsformunabhängig in § 237 Abs. 2 HGB geregelt wird. Der Inhalt der Vorschrift wird auf die bisherige Verweisungsregelung des Absatzes 2 beschränkt, die allerdings im Interesse der Rechtssicherheit umfassender gestaltet wird.

— § 150 AktG

Die Neufassung der Vorschrift ist erforderlich, weil auf Grund von Artikel 9, Passiva, A. II. der Vierten Richtlinie das Agio nicht mehr als Teil der gesetzlichen Rücklage ausgewiesen werden darf. Dieses muß vielmehr unter den Eigenkapitalposten in einen besonderen Posten eingestellt werden. Der Posten soll im deutschen Recht in Zukunft als Kapitalrücklage (vgl. § 248 Abs. 3 HGB) bezeichnet werden, weil dadurch besser zum Ausdruck gebracht wird, daß es sich dabei um Einzahlungen der Gesellschafter und nicht um einbehaltene Gewinne handelt.

Über den gesonderten Ausweis hinaus soll die Regelung über die gesetzliche Rücklage sachlich nicht verändert werden. Die Neufassung läßt daher die Berücksichtigung der Kapitalrücklage bei der Berechnung, Bildung und Auflösung der gesetzlichen Rücklage zu.

Zu Nummer 14 – § 151 AktG

§ 150 a AktG, der durch das Gesetz zur Durchführung der Zweiten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts vom 13. Dezember 1978 (BGBl. I S. 1959) eingeführt wurde, wird § 151. Wegen der Aufhebung anderer Vorschriften können eingeschobene Paragraphen vermieden werden. Sachliche Änderungen sind damit nicht verbunden. In Absatz 1 Satz 2 wird die Verweisung angepaßt. Außerdem wird dem Absatz 1 ein Satz 3 angefügt, in dem klargestellt wird, daß die Rücklage für eigene Aktien auch aus frei verfügbaren Gewinnrücklagen gebildet werden kann.

Zu Nummer 15 – § 152 AktG

Die bisherigen §§ 151, 152 AktG können nahezu vollständig aufgehoben werden, weil ihr Inhalt unter gleichzeitiger Anpassung an die Vorschriften der Vierten Richtlinie in das Dritte Buch des Handelsgesetzbuchs eingestellt wird. Soweit für Aktiengesellschaften ein weitergehendes Gliederungsschema, als es in § 239 HGB vorgesehen ist, für notwendig gehalten wird oder auf Grund der Vierten Richtlinie vorgeschrieben werden muß, soll dieses zur Vermeidung von Mehrfachregelungen als Anlage in das Handelsgesetzbuch aufgenommen werden.

§ 152 AktG soll künftig nur noch diejenigen Regelungen enthalten, die rechtsformspezifisch für Aktiengesellschaften in Ergänzung der Vorschriften des Handelsgesetzbuchs über die Bilanz notwendig sind.

Absatz 1 übernimmt die bisherige Regelung des § 152 Abs. 3 AktG. Das Grundkapital soll aber im Interesse der besseren internationalen Verständlichkeit in der Bilanz als gezeichnetes Kapital bezeichnet werden.

Absatz 2 entspricht ebenfalls dem geltenden § 152 Abs. 4 AktG, bezogen auf die Kapitalrücklage. Eine besondere Regelung ist notwendig, weil die Kapitalrücklage in Zukunft nicht mehr als Teil der gesetzlichen Rücklage ausgewiesen werden darf (Artikel 9, Passiva, A. II. der Vierten Richtlinie). Es wird ein Ausweiswahlrecht, bezogen auf Bilanz oder Anhang, eingeräumt.

In Absatz 3 wird in Anlehnung an den bisherigen § 151 Abs. 1, Passivseite, II. AktG eine Aufgliederung der Gewinnrücklagen vorgeschlagen, die über die geltende Regelung nur insoweit hinausgeht, als bei den freien Rücklagen satzungsmäßige und andere Rücklagen unterschieden werden. Dabei wird hinsichtlich des

gesonderten Ausweises in Satz 2 an die bisherige Regelung des § 152 Abs. 4 AktG angeknüpft, in bezug auf den Darstellungsort – Bilanz oder Anhang – jedoch ein Ausweiswahlrecht gewährt.

Zu Nummer 16 – Aufhebung der §§ 153 bis 161 AktG

Die §§ 153 bis 156 AktG können aufgehoben werden, weil die Bewertung im Sechsten Titel des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs in den §§ 259 bis 269 geregelt wird und rechtsformspezifische Sondervorschriften nicht erforderlich sind. Soweit in den §§ 152 bis 156 AktG Bilanzierungswahlrechte enthalten sind, werden diese – soweit sie beibehalten werden können – ebenfalls in das Dritte Buch des Handelsgesetzbuchs eingestellt (vgl. z. B. § 241 Abs. 3, § 250 Abs. 3 HGB).

Die §§ 157, 158 AktG können aufgehoben werden, weil die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nunmehr in § 253 HGB geregelt wird. Soweit für Aktiengesellschaften ein weitergehendes Gliederungsschema erforderlich ist, wird dieses zur Vermeidung von Mehrfachregelungen als Anlage in das Handelsgesetzbuch aufgenommen. Die für Aktiengesellschaften im Zusammenhang mit der Gewinn- und Verlustrechnung erforderlichen rechtsformspezifischen Regelungen werden in den neuen § 153 AktG aufgenommen.

§ 159 AktG wird aufgehoben, weil in § 250 Abs. 3 HGB gemäß Artikel 9 in Verbindung mit Artikel 43 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 der Vierten Richtlinie verlangt wird, daß die Unternehmen entweder Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen bilden oder den zurückzustellenden Betrag im Anhang gesondert ausweisen. Des Vermerks der Pensionszahlungen bedarf es daher nicht mehr.

§ 160 AktG wird aufgehoben, weil es den Geschäftsbericht in der bisherigen Form nicht mehr geben wird. Der Erläuterungsteil des bisherigen Geschäftsberichts geht in den Anhang ein. Er wird Teil des Jahresabschlusses. Das gilt auch für die zusätzlichen Angaben des § 160 Abs. 3 AktG. Der verbleibende Teil bleibt nach dem Vorbild des Geschäftsberichts selbständig und wird als Lagebericht bezeichnet. Die Vorschriften über den Inhalt des Anhangs und des Lageberichts werden in das Handelsgesetzbuch eingestellt (§§ 270, 273). Soweit von Aktiengesellschaften ergänzend rechtsformspezifische Angaben verlangt werden, sollen diese in dem neuen § 154 AktG zusammengefaßt werden. Weitergehende Anforderungen können im Rahmen der Ermächtigung nach § 285 HGB durch Rechtsverordnung vorgeschrieben werden, sofern sie notwendig erscheinen.

§ 161 AktG wird aufgehoben, weil die Ermächtigung in Absatz 1 nach § 285 HGB und die Regelung des Absatzes 2 nach § 238 Abs. 2 Nr. 3 HGB übernommen wird.

Zu Nummer 17 – §§ 153, 154 AktG

— § 153 AktG

Die Vorschrift enthält eine Regelung, die in Ergänzung des § 253 HGB für die Gewinn- und Verlustrechnung rechtsformspezifisch erforderlich ist. Sie entspricht wörtlich dem geltenden § 158 Abs. 3 AktG. Das Verrechnungsverbot des Artikels 7 der Vierten Richtlinie steht dieser Regelung nicht entgegen, weil die auf Grund eines Gewinnabführungs- oder Teilgewinnabführungsvertrags empfangenen und geleisteten Zahlungen wirtschaftlich eine Einheit bilden.

— § 154 AktG

Die Vorschrift enthält diejenigen Regelungen des § 160 AktG und des Artikels 43 Abs. 1 der Vierten Richtlinie, die rechtsformspezifisch für den Anhang von Aktiengesellschaften verlangt werden.

Zu Absatz 1 ist zu bemerken:

Nummer 1 entspricht dem bisherigen § 160 Abs. 3 Nr. 1 AktG. Nummer 2 entspricht dem bisherigen § 160 Abs. 3 Nr. 2 AktG in der Fassung des Durchführungsgesetzes zur Zweiten Richtlinie. Nummer 3 führt Artikel 43 Abs. 1 Nr. 3 und 4 der Vierten Richtlinie in das deutsche Recht ein. Die Regelung entspricht teilweise dem bisherigen § 160 Abs. 3 Nr. 4 AktG. Nummer 4 entspricht dem bisherigen § 160 Abs. 3 Nr. 5 AktG. Nummer 5 beruht auf Artikel 43 Abs. 1 Nr. 5 der Vierten Richtlinie. Nummer 6 entspricht dem bisherigen § 160 Abs. 3 Nr. 6 AktG und Artikel 43 Abs. 1 Nr. 5 der Vierten Richtlinie, Nummer 7 dem bisherigen § 160 Abs. 3 Nr. 3 AktG und Nummer 8 dem bisherigen § 160 Abs. 3 Nr. 11 AktG.

Absatz 2 übernimmt den bisherigen § 160 Abs. 4 Satz 2 AktG.

Absatz 3 enthält die bisherige Regelung des § 160 Abs. 5 AktG.

Zu Nummer 18 – §§ 162, 163 AktG

— § 162 AktG

Die Vorschriften des Aktiengesetzes über die Prüfung des Jahresabschlusses durch Abschlußprüfer können weitgehend aufgehoben werden, weil diese Regelungen zur Vermeidung von Mehrfachregelungen überwiegend in den Dritten Abschnitt des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs eingestellt werden. Dabei werden allerdings eine Reihe von Änderungen vorgenommen, die in der Begründung zu den entsprechenden Vorschriften des Handelsgesetzbuchs dargelegt werden.

In § 162 Abs. 1 AktG, der bisher eine eingehende Umschreibung des Umfangs der Prüfung enthält, wird die Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses festgelegt. Im übrigen wird auf die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs verwiesen.

Absatz 2 übernimmt die Vorschrift des geltenden § 162 Abs. 1 Satz 2 AktG, die damit verselbständigt wird.

— § 163 AktG

Die Vorschrift kann im Vergleich zum geltenden Recht wesentlich eingeschränkt werden, weil alle rechtsformunabhängigen Regelungen über die Bestellung der Abschlußprüfer in § 276 HGB enthalten sind. § 163 AktG enthält daher nur noch diejenigen Regelungen, die speziell für Aktiengesellschaften erforderlich sind. Weitergehende Änderungen ergeben sich aus dem Umstand, daß in § 276 HGB vorgeschlagen wird, den Widerruf des Prüfungsauftrags durch das Unternehmen nur zuzulassen, wenn das zuständige Gericht aus

einem in der Person des gewählten Prüfers liegenden Grund einen anderen Prüfer bestellt hat. Auch sollen die Abschlußprüfer den Prüfungsauftrag nur noch aus wichtigem Grund kündigen können. Diese Regelungen erscheinen erforderlich, um die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer zu verstärken. Wegen der Gründe im einzelnen wird auf die Begründung zu § 276 HGB verwiesen. Für Aktiengesellschaften hat dies zur Folge, daß auch die Hauptversammlung die Wahl des Abschlußprüfers nicht mehr widerrufen kann.

Im einzelnen ergeben sich die folgenden Änderungen:

In Absatz 1 wird Satz 3 gestrichen, weil sich diese Regelung nunmehr aus § 276 Abs. 1 HGB ergibt.

Absatz 2 wird auf die Regelung der Antragsberechtigung und das einzuhaltende Verfahren bei der Bestellung eines anderen Prüfers beschränkt.

Absatz 3 wird grundsätzlich geändert. Der bisherige Inhalt entfällt, weil insoweit § 276 Abs. 2 HGB gilt. Das bisherige Abberufungsrecht des Aufsichtsrats in bestimmten Fällen, das bisher in Absatz 5 enthalten war, entfällt. Die Hauptversammlung kann aber beschließen, daß der Vorstand die Bestellung eines anderen Prüfers durch das Gericht beantragt.

Absatz 4 erhält ebenfalls einen anderen Inhalt. Der Anspruch der Abschlußprüfer auf Ersatz der Auslagen und eine Vergütung ist nunmehr in § 276 Abs. 4 HGB geregelt.

Absatz 5 regelt die Vorlagepflicht des Prüfungsberichts an den Aufsichtsrat, wenn die Abschlußprüfer den Prüfungsauftrag aus wichtigem Grund kündigen. Das Widerrufsrecht der Hauptversammlung hingegen entfällt.

Zu Nummer 19 – Aufhebung der §§ 164 bis 169 AktG

Die §§ 164 bis 169 AktG werden aus den folgenden Gründen aufgehoben:

§ 164 AktG wird durch § 277 HGB ersetzt. Dabei werden einige Ergänzungen vorgenommen, um die Unabhängigkeit und Unbefangenheit der Abschlußprüfer zu verstärken. Insoweit wird auf die Begründung zu § 277 HGB verwiesen.

§ 165 AktG wird aufgehoben, weil er inhaltlich mit geringfügigen Änderungen als § 278 in das Handelsgesetzbuch eingestellt wird.

§ 166 AktG über den Prüfungsbericht wird aufgehoben, weil dieser Sachverhalt nunmehr in § 279 HGB geregelt wird. Sachliche Änderungen sind damit nicht verbunden. Es wird allerdings in Zukunft ausdrücklich verlangt, daß auf bestimmte nachteilige Veränderungen im Prüfungsbericht besonders einzugehen ist.

§ 167 AktG über den Bestätigungsvermerk wird aufgehoben, weil diese Regelung in § 280 HGB übernommen wird. Dabei werden eine Reihe von Änderungen mit dem Ziel vorgenommen, den Bestätigungsvermerk effektiver zu gestalten. Insoweit wird auf die Begründung zu § 280 HGB verwiesen.

§ 168 AktG über die Verantwortlichkeit der Abschlußprüfer wird aufgehoben, weil diese Vorschrift inhaltlich unverändert als § 281 in das Handelsgesetzbuch eingestellt wird.

§ 169 AktG über Meinungsverschiedenheiten zwischen Gesellschaft und Abschlußprüfern wird aufgehoben, weil diese Regelung nunmehr in § 282 HGB erfolgt. Dabei wird der Anwendungsbereich erweitert. Außerdem wird das Verfahren nach dem Vorbild der bisherigen Regelung in § 99 AktG selbständig geregelt. Auf die Begründung zu § 282 HGB wird verwiesen.

Zu Nummer 20 – § 170 AktG

Die terminologischen Änderungen unter Buchstaben a und b haben keine materielle Bedeutung; sie sind zur Anpassung an den Sprachgebrauch der Vierten Richtlinie erforderlich. Auf den Posten 4 kann im Vorschlag für die Verwendung des Bilanzgewinns verzichtet werden, weil die Steuerbelastung gemäß § 257 Abs. 3 HGB zukünftig nach dem Vorschlag für die Verwendung des Bilanzgewinns berechnet werden soll. Zusätzliche Aufwendungen im bisherigen Sinne entstehen nicht mehr.

Zu Nummer 21 – § 171 AktG

Die Änderung zu Buchstabe a ist eine Folgeänderung ohne materielle Bedeutung.

Von sachlicher Bedeutung ist hingegen die Änderung, die unter Buchstabe b vorgeschlagen wird. Während heute die Abschlußprüfer an den Verhandlungen des Aufsichtsrats nur auf Verlangen des Aufsichtsrats teilnehmen, soll in Zukunft vorgeschrieben werden, daß der Aufsichtsrat die Teilnahme der Abschlußprüfer an den Verhandlungen über die in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten Vorlagen verlangen muß, wenn die Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt haben. Dem Abschlußprüfer soll die Möglichkeit eingeräumt werden, den Aufsichtsrat in geeigneter Form über die bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse, die zu der Verweigerung des uneingeschränkten Testats Anlaß gegeben haben, zu unterrichten und dabei den Prüfungsbericht zu erläutern. Auf diese Weise soll die Unterrichtung des Aufsichtsrats verbessert werden.

Zu Nummer 22 – § 173 AktG

Die unter Buchstabe a vorgesehene Neufassung des Absatzes 2 ist erforderlich, weil die bisherigen Verweisungen nicht mehr zutreffen. Dabei wird der Text vereinfacht.

Mit der Änderung unter Buchstabe b soll – soweit es um Absatz 3 Satz 2 geht – ermöglicht werden, daß der Prüfungsbericht und der Bestätigungsvermerk nur im tatsächlich erforderlichen Umfang geändert werden müssen.

Die Änderung von Absatz 3 Satz 3 betrifft eine sprachliche Anpassung.

Zu Nummer 23 – Überschrift vor § 174 AktG

Mit der Änderung ist lediglich eine sprachliche Anpassung an die veränderte Terminologie bezweckt.

Zu Nummer 24 – § 174 AktG

In den Vorschlägen für § 253 HGB (Artikel 1 Nr. 14 des Entwurfs) und für § 153 AktG (Artikel 2 Nr. 17 des Entwurfs) wird anders als im geltenden § 157 Abs. 1 Nr. 28 bis 32 AktG die Vorstellung der Entwicklung des Bilanzgewinns aus dem Jahresergebnis in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht mehr vorgeschrieben. Daran anschließend wird vorgeschlagen, in § 174 Abs. 2 AktG vorzusehen, daß die Entwicklung des Bilanzgewinns aus dem Jahresergebnis in den Beschluß über die Ergebnisverwendung aufzunehmen ist, statt dessen aber auch in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung, im Anhang oder im Rahmen der Ergebnisverwendung dargestellt werden kann. Aktiengesellschaften werden auf diese Weise künftig freier gestellt als bisher.

Da Aktiengesellschaften nach dem vorgesehenen § 177 AktG sowohl ihren Jahresabschluß als auch den Beschluß über die Ergebnisverwendung zum Handelsregister einzureichen und in den Gesellschaftsblättern bekanntzumachen haben, steht die für § 174 AktG vorgeschlagene Regelung im Einklang mit Artikel 50 der Vierten Richtlinie, der die Offenlegung der Ergebnisverwendung verlangt.

Zu Nummer 25 – § 175 AktG

Die Änderungen haben keine materielle Bedeutung. Sie dienen nur der Anpassung an den Umstand, daß der Geschäftsbericht durch den Lagebericht ersetzt wird.

Zu Nummer 26 – § 176 AktG

Mit der vorgeschlagenen Neufassung des Absatzes 1 Satz 3 soll die Berichtspflicht des Vorstands gegenüber der Hauptversammlung erweitert werden. Der Vorstand soll nicht nur zu einem Bilanzverlust, sondern auch zu Jahresfehlbeträgen Stellung nehmen, die durch Auflösung von Rücklagen oder einen Gewinnvortrag ausgeglichen werden. Außerdem soll der Vorstand sich zu einem Verlust äußern müssen, der das Jahresergebnis wesentlich beeinträchtigt hat, und zwar auch dann, wenn dennoch ein Jahresüberschuß oder Bilanzgewinn ausgewiesen wird. Dies erscheint erforderlich, um die Aktionäre rechtzeitig auf ungünstige Entwicklungen aufmerksam zu machen.

Zu Nummer 27 – Abschnittsüberschrift vor § 177 AktG

Die Änderung ist erforderlich, weil dieser Abschnitt sich nunmehr auch auf den Lagebericht und andere Unterlagen bezieht.

Zu Nummer 28 – § 177 AktG

Die Neufassung der Absätze 1 und 2 ist zunächst deshalb erforderlich, weil an die Stelle des Geschäftsberichts teilweise der Jahresabschluß (Anhang) und teilweise der Lagebericht tritt. Außerdem ist nach Artikel 50 der Vierten Richtlinie der Vorschlag und der Beschluß über die Ergebnisverwendung in gleicher Weise wie der Jahresabschluß offenzulegen.

In Absatz 1 wird vorgeschlagen, die Bekanntmachung des Jahresabschlusses in den Gesellschaftsblättern, zu denen in erster Linie der Bundesanzeiger gehört (§ 25 AktG), beizubehalten. Mit der Neufassung der Vorschrift ist des weiteren eine Entlastung der Registergerichte bezweckt. Nach § 177 Abs. 1 AktG in der geltenden Fassung hat der Vorstand den Jahresabschluß und die zugehörigen Unterlagen zunächst zum Registergericht einzureichen, sie sodann in den Gesellschaftsblättern – in erster Linie im Bundesanzeiger (§ 25 AktG) – bekanntzumachen und schließlich auch die Bekanntmachung zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft einzureichen. In Zukunft soll die Bekanntmachung in den Gesellschaftsblättern an erster Stelle stehen, damit der Bekanntmachungsnachweis zusammen mit dem Jahresabschluß und den übrigen Unterlagen beim Registergericht eingereicht und dort die erforderlichen Prüfungen in einem Arbeitsgang vorgenommen werden können. Neu ist auch die Bestimmung, daß die Bekanntmachung spätestens vor Ablauf des neunten Monats des dem Bilanzstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs zu erfolgen hat, selbst wenn Prüfung, Aufsichtsratsbericht, Feststellung und Beschluß über die Ergebnisverwendung noch ausstehen. Hierdurch soll gewährleistet werden, daß der Jahresabschluß im Zeitpunkt seiner Offenlegung nicht durch Zeitablauf seine Aussagekraft zumindest teilweise eingebüßt hat.

In Absatz 2 wird bezüglich der Wahrung der Frist nach Absatz 1 auf den Zeitpunkt der Einreichung der Unterlagen bei den Gesellschaftsblättern zum Zwecke der Bekanntmachung abgestellt. Verzögerungen, die im technischen Ablauf des Offenlegungsverfahrens begründet sind, auf die die Gesellschaft keinen Einfluß hat, sollen ihr nicht zugerechnet werden.

Zu Nummer 29 – Aufhebung des § 178 AktG

Die Vorschrift wird aufgehoben, weil dieser Sachverhalt rechtsformunabhängig in § 283 HGB geregelt wird.

Zu Nummer 30 – § 207 AktG

Die Änderung ist erforderlich, weil das Agio nicht mehr als Teil der gesetzlichen Rücklage, sondern als Kapitalrücklage auszuweisen ist. Zugleich muß die Vorschrift an die veränderte Terminologie angepaßt werden.

Zu Nummer 31 – § 208 AktG

Wie bei § 207 AktG ist die Änderung eine Konsequenz des in Zukunft Platz greifenden gesonderten Ausweises von Kapital- und Gewinnrücklagen. Neu ist, daß in Zukunft die Umwandlung schon erfolgen darf, wenn die Zuführung von Gewinnen zu diesen Rücklagen beschlossen worden ist.

Zu Nummer 32 – § 209 AktG

Es handelt sich ausschließlich um Folgeänderungen, die keine materielle Bedeutung haben.

Zu Nummer 33 bis 37 – §§ 229 bis 233 AktG

Die Änderungen sind ausschließlich auf den Umstand zurückzuführen, daß das Agio nicht mehr Teil der gesetzlichen Rücklage ist und die Bezeichnung „Kapitalrücklage" erhält. Entsprechend dem Vorschlag zu § 150 AktG soll es jedoch auch hier dabei bleiben, daß

Kapitalrücklage und gesetzliche Rücklage für die Berechnung gesetzlich vorgesehener Grenzwerte zusammengerechnet werden.

Zu Nummer 38 bis 40 – §§ 234, 237, 240 AktG

Es handelt sich um Folgeänderungen auf Grund der veränderten Terminologie. Materielle Änderungen sind damit nicht verbunden.

Zu Nummer 41 – § 251 AktG

Die Streichung ist zur Bereinigung des Aktiengesetzes als Folge der Änderung des § 6 MontanMitbestG durch das Gesetz zur Änderung des Montan-Mitbestimmungsgesetzes und des Mitbestimmungsergänzungsgesetzes vom 21. Mai 1981 (BGBl. I S. 441) erforderlich. Eine materielle Änderung ist hiermit nicht verbunden.

Zu Nummer 42 – § 254 AktG

Bei den Änderungen des § 254 AktG handelt es sich zum Teil ebenfalls um eine Anpassung an die veränderte Terminologie. Darüber hinaus wird durch die ausdrückliche Aufnahme des Gewinnvortrags in den Gesetzestext die bisher umstrittene Frage, ob der Gewinnvortrag mit der Einstellung in Rücklagen gleich zu behandeln ist, für die Zukunft im Sinne der Gleichbehandlung geklärt.

Zu Nummer 43 – § 256 AktG

Absatz 1 wird an die geänderte Zielsetzung in § 237 Abs. 2 HGB angepaßt.

Mit der Beschränkung der Nichtigkeitsfolge in Nummer 1 auf die Verfehlung des Leitbilds in § 237 Abs. 2 HGB und auf wesentliche Beeinträchtigungen der Darstellung wird die Tragweite der vorgeschlagenen Neufassung im Verhältnis zum geltenden Recht erheblich eingeschränkt. Das gilt auch in Ansehung von Absatz 1 Nr. 3: Die Nichtigkeit des Jahresabschlusses soll nur eintreten, wenn er von einer nicht zur Vornahme von Abschlußprüfungen zugelassenen Person geprüft worden ist (§ 277 Abs. 1 HGB, Artikel 25 EGHGB). Dagegen sollen Verstöße gegen die Tätigkeitsverbote gemäß § 277 Abs. 2 und 3 HGB, die – soweit sie in der geltenden Fassung von § 164 AktG enthalten sind – bisher zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führten, in Zukunft diesen in seinem Bestand unberührt lassen und statt dessen als Ordnungswidrigkeiten (§ 289 Abs. 2 HGB) geahndet werden.

Von diesen Neuerungen abgesehen, betreffen die Änderungen des Absatzes 1 (Nummer 2 und 4) lediglich die Richtigstellung von Verweisungen und terminologische Anpassungen.

Die Einführung des Wortes „oder" in Absatz 3 hat klarstellende Funktion. Wie bisher tritt Nichtigkeit ein, wenn – alternativ – eine der in Absatz 3 genannten Voraussetzungen erfüllt ist.

Absatz 4 und Absatz 5 der geltenden Fassung sollen aufgehoben werden, weil die Antwort auf die Frage, unter welchen Voraussetzungen Verstöße gegen Gliederungs- und Bewertungsvorschriften die Nichtigkeit des Jahresabschlusses nach sich ziehen, in Zukunft bereits aus Absatz 1 Nr. 1 abzuleiten ist. Entsprechende Verstöße führen auf Grund der Neufassung des Absatzes 1 Nr. 1 nur zur Nichtigkeit, wenn ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des § 237 Abs. 2 HGB nicht oder nur teilweise vermittelt wird und es sich um eine wesentliche Beeinträchtigung der Darstellung handelt. Dabei kann auch eine Über- oder Unterbewertung berücksichtigt werden.

Die bisherigen Absätze 6 und 7 können infolge des Wegfalls der Absätze 4 und 5 mit deren Bezeichnung versehen werden. Dabei wird Absatz 4 (entsprechend Absatz 6 alter Zählung) hinsichtlich seiner Bezugnahmen – sonst aber ohne sachliche Änderungen – an die neugefaßten Teile der Vorschrift angepaßt.

Zu Nummer 44 – § 258 AktG

Es handelt sich um Folgeänderungen, die insbesondere wegen der Aufhebung des § 256 Abs. 5 AktG erforderlich werden. Die dort nicht mehr erforderliche Regelung wird nunmehr hierher übernommen. Materielle Änderungen sind damit nicht verbunden.

Zu Nummer 45 – § 259 AktG

Es handelt sich überwiegend um Folgeänderungen, die wegen der Änderung des § 258 AktG, aber auch wegen der geänderten Zielsetzung des Jahresabschlusses (§ 237 HGB) erforderlich werden. Daneben werden einige terminologische Anpassungen und sprachliche Verbesserungen vorgenommen.

Zu Nummer 46 – § 261 AktG

Die Änderungen sind zur Anpassung an die veränderte Terminologie notwendig. Eine materielle Änderung ist damit nicht verbunden.

Zu Nummer 47 – § 270 AktG

In Absatz 1 wird der geltende § 270 Abs. 1 AktG nahezu unverändert übernommen. Es wird lediglich in Anpassung an die neue Terminologie das Wort „Geschäftsbericht" durch die Bezeichnung „Lagebericht" ersetzt.

Absatz 2 Satz 1 entspricht dem geltenden § 270 Abs. 2 Satz 1 AktG. Absatz 2 Satz 2 unterwirft die Eröffnungsbilanz, den erläuternden Bericht, den Jahresabschluß und den Lagebericht einer aufgelösten Aktiengesellschaft über das geltende Recht hinaus grundsätzlich allen für die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts einer werbenden Aktiengesellschaft geltenden Vorschriften. Diese Angleichung der Rechnungslegung an diejenige der werbenden Unternehmen erscheint deshalb notwendig, weil die Liquidation nur in Ausnahmefällen zu einer sofortigen Einstellung des Geschäftsbetriebs führt. Den Besonderheiten eines in Abwicklung stehenden Unternehmens kann innerhalb dieses Rahmens gleichwohl hinreichend Rechnung getragen werden, weil Absatz 2 Satz 2 lediglich die entsprechende Anwendung der für werbende Gesellschaften geltenden Vorschriften vorsieht und Absatz 2 Satz 3 die Berücksichtigung der Auflösungssituation bei der Bewertung des Anlagevermögens gewährleistet.

In Absatz 3 ist vorgesehen, die bisherige Regelung, wonach Eröffnungsbilanz und Jahresabschlüsse einer aufgelösten Aktiengesellschaft grundsätzlich nicht der Pflichtprüfung unterliegen und lediglich auf gerichtliche Anordnung durch Abschlußprüfer zu prüfen sind, hinsichtlich des Regel- und Ausnahmeverhältnisses umzukehren. Die Pflichtprüfung nach § 270 AktG soll künftig der Regelfall, die gerichtliche Befreiung von der Abschlußprüfung die Ausnahme sein. Mit dieser Änderung des geltenden Rechtszustands soll ebenfalls dem Umstand Rechnung getragen werden, daß Gesellschaften in Liquidation ihren Geschäftsbetrieb in aller Regel nicht sofort einstellen, sondern häufig noch geraume Zeit fortführen. Auch in dieser Phase der Unternehmenstätigkeit soll die Zuverlässigkeit der Rechnungslegung im Regelfall durch jährliche Abschlußprüfungen gewährleistet bleiben.

Zu Nummer 48 bis 50 – §§ 283, 286, 288 AktG

Es handelt sich fast ausschließlich um Folgeänderungen zur Anpassung an die veränderte Terminologie und die Veränderung des Bilanzschemas. Lediglich die unter Nummer 49 Buchstabe c vorgesehene Neufassung des § 286 Abs. 2 Satz 3 geht insoweit darüber hinaus, als klargestellt wird, daß ein den Kapitalanteil übersteigender Verlust als „Einzahlungsverpflichtung" unter den Forderungen gesondert auszuweisen ist, soweit eine Zahlungsverpflichtung besteht, und andernfalls entsprechend § 239 Abs. 4 Nr. 1 HGB gesondert aufgeführt werden muß. Diese Ergänzung entspricht dem Vorschlag zu § 248 Abs. 1 Satz 3 HGB.

Zu Nummer 51 und 52 – §§ 300, 325 AktG

Es handelt sich um Folgeänderungen – in bezug auf § 325 AktG allerdings mit der Maßgabe, daß in dem befreienden Abschluß auf die Berücksichtigung der die eingegliederte Gesellschaft betreffenden Angaben hingewiesen worden sein muß.

Zu Nummer 53 – § 329 AktG

Die Ergänzung ist notwendig, weil der Geschäftsbericht nach § 160 AktG auf Grund der Vierten Richtlinie in den Anhang, der Teil des Jahresabschlusses wird (§ 237 Abs. 1 HGB), und einen Lagebericht aufgeteilt werden muß. Mit der ergänzenden Regelung soll erreicht werden, daß der Konzernabschluß – wie bisher – auf dem Einzelabschluß aufbauen kann. Voraussetzung dafür ist aber, daß im Konzernabschluß die gleiche Aufteilung (in Anhang und Lagebericht) wie im Einzelabschluß vorgenommen werden muß.

Zu Nummer 54 – § 330 AktG

Die vorgeschlagene Ergänzung schließt an die Änderung des § 329 Abs. 3 AktG aus den dort genannten Gründen an.

Zu Nummer 55 – § 331 AktG

Absatz 4 dieser Vorschrift verweist auf die aktienrechtlichen Vorschriften über den Einzelabschluß. Da diese wegen der Übernahme in das Handelsgesetzbuch weitgehend aufgehoben werden, muß auch die Verweisung entsprechend geändert werden. Soweit diese Vorschriften auf Grund der Vierten Richtlinie inhaltlich verändert werden, wirken sich die Änderungen auch auf den Konzernabschluß aus.

Zu Nummer 56 – § 332 AktG

Wie für die Bilanz wird auch für die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung im Konzern auf die Vorschriften über die Gewinn- und Verlustrechnung der einzelnen Aktiengesellschaften verwiesen. Aus den gleichen Gründen wie zu § 331 AktG muß auch hier die Verweisung aus den dort dargelegten Gründen geändert werden.

Zu Nummer 57 – § 334 AktG

§ 334 AktG enthält Vorschriften über den Inhalt des Konzerngeschäftsberichts. Der Konzerngeschäftsbericht schließt sich an den Geschäftsbericht der konzernleitenden Gesellschaft an. Er enthält außerdem einige zusätzliche Angaben, die sich auf den Konzern beziehen. Mit dem neuen Absatz 3 a wird für den Fall, daß ein Konzernanhang und ein Konzernlagebericht an Stelle eines Konzerngeschäftsberichts aufgestellt werden soll, die Frage geregelt, welche Angaben im Anhang und welche im Lagebericht zu machen sind. Die Herstellung eines Konzerngeschäftsberichts entfällt in diesem Falle.

Bei den übrigen Änderungen handelt es sich um Folgeänderungen, die wegen der Einführung des Konzernanhangs und des Konzernlageberichts notwendig sind.

Zu Nummer 58 – § 336 AktG

Die Vorschrift enthält alle Regelungen, die für die Prüfung des Konzernabschlusses notwendig sind. Diese Regelungen verweisen weitgehend auf die Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses in den §§ 162 bis 169 des Aktiengesetzes. Da diese Vorschriften überwiegend aufgehoben und in das Handelsgesetzbuch eingestellt werden (§§ 274 bis 282), müssen die Verweisungen geändert werden. Soweit die Bezugsvorschriften geändert werden, wirken sich diese Änderungen auch auf die Prüfung des Konzernabschlusses aus. Insoweit wird auf die Begründung zu diesen Vorschriften im Handelsgesetzbuch verwiesen.

Weitere Änderungen ergeben sich aus dem Umstand, daß aus den bereits dargelegten Gründen der Konzernanhang und der Konzernlagebericht eingeführt werden. Da der Konzernanhang entsprechend dem Anhang in der Vierten Richtlinie Teil des Konzernjahresabschlusses wird, ist er auch in die Prüfung einzubeziehen.

Zu Nummer 59 – § 338 AktG

Es handelt sich um Änderungen der Verweisungen. Außerdem muß für die Fälle, in denen der Konzerngeschäftsbericht durch den Konzernlagebericht ersetzt wird, die Bekanntmachungspflicht für den Konzernlagebericht vorgeschrieben werden.

Zu Nummer 60 – § 348 AktG

Die Änderungen beruhen darauf, daß Vorschriften, auf die sich § 348 bezieht, geändert oder aufgehoben worden sind.

Zu Nummer 61 – § 400 AktG

Nummer 1 wird durch einen Zusatz ergänzt, der das Verhältnis zum neuen Tatbestand des § 286 Nr. 1 HGB klarstellt.

Nummer 3 muß geändert werden, weil die Richtigkeit der Angaben gegenüber Abschlußprüfern künftig in § 286 Nr. 2 HGB geschützt wird. Die Rechte und Pflichten der Abschlußprüfer ergeben sich in Zukunft nicht mehr aus dem Aktiengesetz, sondern aus dem Handelsgesetzbuch, so daß auch die Strafvorschrift in das Handelsgesetzbuch aufgenommen werden muß. Entsprechend wird die Nummer 3 auf Aufklärungen und Nachweise beschränkt, die gegenüber Prüfern zu geben sind, die nicht den Jahresabschluß prüfen.

Nummer 4 kann gestrichen werden, weil § 160 AktG über den Geschäftsbericht entfällt. Die in § 160 Abs. 3 AktG verlangten Angaben werden in Zukunft im Jahresabschluß, und zwar im Anhang, zu machen sein. Die Verletzung der Vorschriften über den Jahresabschluß soll als Ordnungswidrigkeit nach § 289 HGB geahndet werden.

Zu Nummer 62 – § 404 AktG

Die Ergänzung ist erforderlich, um das Verhältnis dieser Vorschrift zum neuen Tatbestand des § 288 HGB klarzustellen.

Zu Nummer 63 – § 405 AktG

Es muß lediglich Nummer 5 geändert werden. § 178 AktG wurde als § 283 in das Handelsgesetzbuch übernommen. Die Verletzung dieser Vorschrift wird daher nach § 289 HGB als Ordnungswidrigkeit geahndet.

Zu Nummer 64 – § 407 AktG

Es handelt sich um eine Folgeänderung, die sich daraus ergibt, daß die Vorschriften, auf die bisher verwiesen wird, einen anderen Standort erhalten werden.

Zu Artikel 3 – Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung

Nach Artikel 1 Abs. 1, Artikel 55 Abs. 1 der Vierten Richtlinie sind die für Gesellschaften mit beschränkter Haftung geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften an die Vierte Richtlinie anzupassen. Wegen der Auswirkungen, die sich für Gesellschaften mit beschränkter Haftung ergeben, wird auf die Ausführungen im allgemeinen Teil der Begründung oben unter VI. 2. verwiesen.

Trotz des erheblichen Umfangs der für Gesellschaften mit beschränkter Haftung neu einzuführenden Regelungen halten sich die Änderungen des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in einem bescheidenen Rahmen, weil die Vorschriften der Vierten Richtlinie zum überwiegenden Teil in das Dritte Buch des Handelsgesetzbuchs eingestellt werden.

Da die Umsetzung der Vierten Richtlinie im Handelsgesetzbuch auf dem Niveau der „kleinen GmbH" im Sinne von Artikel 11 der Vierten Richtlinie erfolgt, brauchen die mit Fragen der Rechnungslegung in Unternehmen dieser Größe befaßten Personen außer dem Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung nur das Handelsgesetzbuch zu beachten. Soweit die Richtlinie für große und mittelgroße GmbH weitergehende Anforderungen stellt, gelten neben genau bezeichneten Sonderregelungen im HGB die erweiterten Bilanzgliederungsschemata der Anlage zum Handelsgesetzbuch, die an die Stelle von § 239 Abs. 2 und 3 HGB treten.

Zu Nummer 1 – § 29 GmbHG

Die Vorschrift betrifft die Verteilung des Reingewinns.

Die bisher für Gesellschaften mit beschränkter Haftung – jedenfalls nach Auffassung eines Teils des Schrifttums – in einem bestimmten Umfang bestehende Möglichkeit, stille Rücklagen durch einen niedrigeren Wertansatz auf der Aktivseite oder durch Einstellung höherer Beträge auf der Passivseite, als dies der Bewertung nach dem Anschaffungswertprinzip entspricht, zu bilden, muß auf Grund der Vierten Richtlinie untersagt werden, weil die Bewertungsvorschriften dieser Richtlinie, insbesondere in den Artikeln 35 und 39, nach dem Vorbild des Aktiengesetzes zwingend sind und eine Unterbewertung nicht zulassen. Dies führt dazu, daß die Gesellschaften Vorsorge für die Zukunft nur noch durch die Bildung offener Rücklagen treffen können. Dem steht die heutige Fassung des § 29 GmbHG jedenfalls in den Fällen entgegen, in denen der Gesellschaftsvertrag nicht bereits entsprechende Vorsorge trifft. Da das Grundprinzip des geltenden § 29 GmbHG, zumal nach den Änderungen, die nach der Vierten Richtlinie erforderlich werden, nicht den in aller Regel bestehenden gemeinsamen Interessen aller Gesellschafter an der Erhaltung und Fortentwicklung der Gesellschaft genügend Rechnung trägt, ist eine Änderung des bisherigen Absatzes 1 erforderlich.

Für die Erhaltung und Fortentwicklung der Gesellschaft ist in aller Regel notwendig, den erwirtschafteten Gewinn zumindest zum Teil im Unternehmen zu belassen. Den Gesellschaftern soll daher die Möglichkeit eingeräumt werden, im Rahmen des Beschlusses über die Verwendung des Ergebnisses Beträge in Gewinnrücklagen einzustellen (Absatz 2). Die Gesellschafter haben in diesem Falle nur Anspruch auf den verbleibenden Teil des Jahresüberschusses. Entsprechend der bisherigen Regelung soll der Gesellschaftsvertrag jedoch von dieser Bestimmung abweichen dürfen. Die neue Regelung wird durch eine Übergangsregelung für bereits bestehende Gesellschaften (vgl. Artikel 11 Abs. 2) ergänzt.

Zu Nummer 2 – § 33 GmbHG

Die Änderung wird vorgeschlagen, weil auch Gesellschaften mit beschränkter Haftung in Zukunft eigene Anteile nur dann sollen erwerben können, wenn sie in der Lage sind, in Höhe dieser Anteile eine Rücklage zu bilden, ohne das Stammkapital oder eine nach dem Gesellschaftsvertrag gebundene Rücklage zu mindern. Eine verdeckte Rückzahlung von gebundenem Eigenkapital, insbesondere dem Stammkapital, kann nur auf diese Weise verhindert werden. Der Vorschlag ent-

spricht der Regelung des Aktiengesetzes in § 71 Abs. 2 Satz 2, wie sie auf Grund der Zweiten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie der EG in das deutsche Recht eingeführt wurde.

Zu Nummer 3 – § 40 GmbHG

Die vorgeschlagene Änderung dient der Vereinfachung. Die Gesellschafterliste soll in Zukunft gleichzeitig mit der Bilanz zum Handelsregister eingereicht werden; die gesonderte Einreichung im Januar entfällt. An die Bilanz statt den Jahresabschluß wird angeknüpft, weil jede GmbH zumindest die Bilanz zum Handelsregister einzureichen hat. Beide Verpflichtungen, nämlich die zur Einreichung der Liste und die zur Einreichung der Bilanz, sollen materiell unabhängig voneinander bestehen, jedoch zum gleichen Zeitpunkt zu erfüllen sein, um dem Gericht die Überwachung der Einziehung zu erleichtern. Im ersten Jahr nach Inkrafttreten dieser Neuregelung entfällt damit zwar die „Januarliste" und verzögert sich die Information über den Wechsel von Gesellschaftern bis zum Termin der Einreichung der nächsten Jahresbilanz. Von einer besonderen Übergangsregelung ist dennoch abgesehen worden, da es sich nur um eine einmalige Verzögerung aus Anlaß der Einführung der Neuregelung handelt.

Zu Nummer 4 – § 41 GmbHG

Die Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses ergibt sich für Gesellschaften mit beschränkter Haftung aus den §§ 6 und 39 HGB. Die Absätze 2 und 3 haben daher nur für die Zuständigkeitsverteilung, die Befristung und die Aufstellung des Lageberichts Bedeutung. Die Absätze 2 und 3 werden in der Neufassung in Absatz 2 zusammengefaßt. Eine Änderung gegenüber dem geltenden Recht tritt insoweit ein, als der Gesellschaftsvertrag nicht mehr eine längere Frist (die in bestimmten Fällen bis zu neun Monaten betragen konnte) vorsehen kann.

Zu Nummer 5 – §§ 42 bis 42 h GmbHG

Die Änderungen ergeben sich zwingend aus der Vierten Richtlinie. Die neuen Vorschriften betreffen den Inhalt und die Feststellung des Jahresabschlusses, den Lagebericht, die Prüfung dieser Unterlagen durch einen Aufsichtsrat und den Abschlußprüfer sowie Einreichung dieser und anderer Unterlagen zum Handelsregister und ihre Bekanntmachung im Bundesanzeiger.

Im einzelnen ist zu bemerken:

– § 42 GmbHG

Die Vorschriften über den Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichts beschränken sich wegen der Zusammenfassung dieser Vorschriften im Handelsgesetzbuch auf die Aufzählung der anzuwendenden Vorschriften in Absatz 1 und einige rechtsformspezifische Regelungen in den Absätzen 2 bis 6.

Die bisherigen Regelungen des § 42 GmbHG können mit Ausnahme der Nummer 3 entfallen, weil sich diese Vorschriften nunmehr aus dem Handelsgesetzbuch ergeben. Die bisherige Nummer 3 bleibt als Absatz 3 unter gleichzeitiger Anpassung an die geänderten Vorschriften, aber ohne sachliche Änderung, erhalten.

Das Stammkapital soll im Interesse der besseren Verständlichkeit, insbesondere im Ausland, wie das Grundkapital bei Aktiengesellschaften als „gezeichnetes Kapital" bezeichnet werden (Absatz 2). Absatz 4 ist neu. Eine Rücklage für eigene Anteile wird vorgeschrieben, um sicherzustellen, daß der Erwerb eigener Anteile nicht zur Rückzahlung des Stammkapitals oder von Rücklagen führt, die auf Grund des Gesellschaftsvertrags nur für bestimmte Zwecke verwendet werden dürfen. Diese Regelung entspricht dem bisherigen § 150 a AktG (zukünftig § 151 AktG), der auf Grund der Zweiten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie der EG in das deutsche Recht eingeführt wurde.

Zur Darstellung der Beziehungen zu Gesellschaftern, mit denen auch geschäftliche Verbindungen bestehen, wird in Absatz 5 der gesonderte Ausweis von Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern verlangt.

Die in Absatz 6 vorgesehenen Angaben entsprechen der für Geschäftsbriefe geltenden Regelung in § 35 a GmbHG. Der Anhang wäre unvollständig, wenn diese Angaben nicht aufgenommen werden würden.

– § 42 a GmbHG

Der bisherige § 42 a GmbHG enthält eine Ermächtigung, die Prüfung des Jahresabschlusses von Gesellschaften mit beschränkter Haftung durch Rechtsverordnung vorzuschreiben. Diese Ermächtigung entfällt. Statt dessen wird in diese Vorschrift die gemäß Artikel 51 der Vierten Richtlinie in das deutsche Recht einzuführende Pflicht, den Jahresabschluß unter Einbeziehung des Lageberichts durch besonders zugelassene Abschlußprüfer prüfen zu lassen, aufgenommen.

Absatz 1 enthält die Rechtspflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses für alle GmbH, die nicht nach § 42 b GmbHG von der Prüfungspflicht ausgenommen sind. Im übrigen wird zur Vermeidung von Mehrfachregelungen auf die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs über Gegenstand und Umfang der Prüfung, die Auswahl und Bestellung der Abschlußprüfer sowie über deren Rechte und Pflichten verwiesen.

In Absatz 2 Satz 1 wird die Entscheidung über die Auswahl der Abschlußprüfer den Gesellschaftern zugewiesen. Diese Regelung soll zwingend ausgestaltet werden, so daß der Gesellschaftsvertrag eine abweichende Regelung nicht vorsehen darf. Eine von der Geschäftsführung unabhängige Prüfung kann allein dadurch gewährleistet werden, daß die Abschlußprüfer – abgesehen von der gerichtlichen Bestellung – von den Gesellschaftern gewählt werden. Satz 2 schreibt für die Bestellung eine Frist vor.

Absatz 3 dehnt das Antragsrecht nach § 276 Abs. 2 und 3 HGB auf die Gesellschafter und den Aufsichtsrat aus. Bestellte Abschlußprüfer sollen nur noch abberufen werden können, wenn das Gericht aus wichtigem Grund einen anderen Prüfer bestellt hat. Das bisherige Recht der Gesellschafter, die Abschlußprüfer abzuberufen, wird daher durch ein Antragsrecht auf Bestellung eines anderen Prüfers durch das Gericht ersetzt.

Mit Absatz 4 soll sichergestellt werden, daß die Gesellschafter und ein Aufsichtsrat sofort unterrichtet werden, wenn Abschlußprüfer aus wichtigem Grund nach § 276 Abs. 5 HGB kündigen. Da die Abschlußprüfer von dieser Möglichkeit wohl nur Gebrauch machen können, wenn es zu schwerwiegenden Meinungsverschiedenheiten mit dem Unternehmen gekommen ist, erscheint die sofortige Unterrichtung in dieser Form notwendig.

– § 42 b GmbHG

Diese Vorschrift regelt die nach Artikel 51 Abs. 2 der Vierten Richtlinie zulässige Befreiung kleiner GmbH von der Prüfungspflicht.

Die Größenmerkmale des Absatzes 1 ergeben sich aus Artikel 11 der Vierten Richtlinie. Der Umrechnung ist gemäß Artikel 53 Abs. 1 Satz 2 der Vierten Richtlinie der Umrechnungskurs der Deutschen Mark zugrundegelegt worden, der am 25. Juli 1978, dem Tage der Annahme der Vierten Richtlinie, gegolten hat. Eine Europäische Rechnungseinheit hatte an diesem Tag einen Umrechnungskurs von 2,59249 DM (ABL.C 1977/1 vom 26. Juli 1978). Bei der Umrechnung in Deutsche Mark wurde außerdem von der Möglichkeit des Artikels 12 Abs. 2 der Vierten Richtlinie Gebrauch gemacht, bis zu zehn vom Hundert nach oben abzuweichen.

Die Regelung des Absatzes 2 ergibt sich aus Artikel 12 Abs. 1 der Vierten Richtlinie.

Bei der Berechnung der Bilanzsumme werden Verluste gemäß Artikel 12 Abs. 3 der Vierten Richtlinie nicht berücksichtigt. Eine besondere Regelung ist nur insoweit erforderlich, als auf der Aktivseite nach § 239 Abs. 4 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs ausgewiesene Fehlbeträge abzusetzen sind. Im übrigen werden Verluste in Zukunft ohnehin nicht mehr auf der Aktivseite, sondern auf der Passivseite als Abzugsposten vom Eigenkapital ausgewiesen (§ 239 Abs. 3 HGB).

– § 42 c GmbHG

Die Vorschrift regelt die Vorlage an den Aufsichtsrat.

In Absatz 1 soll sichergestellt werden, daß der Jahresabschluß und der Lagebericht sowie weitere sich auf den Jahresabschluß beziehende Unterlagen unverzüglich dem Aufsichtsrat vorgelegt werden, wenn die Gesellschaft auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder freiwillig einen Aufsichtsrat bestellt hat. Diese Unterlagen sind so wichtig, daß der Aufsichtsrat unverzüglich davon Kenntnis erhalten muß, wenn er seine Überwachungsaufgabe pflichtgemäß erfüllen soll.

In Absatz 2 soll außerdem verlangt werden, daß der Aufsichtsrat über das Ergebnis seiner Prüfung berichtet. Dies erscheint notwendig, weil der Aufsichtsrat in erster Linie im Interesse der Gesellschaft und der Gesellschafter tätig wird.

Absatz 3 ist § 170 Abs. 3 des Aktiengesetzes nachgebildet. Die Aufsichtsratsmitglieder können ihre Überwachungspflicht nur erfüllen, wenn sie den Jahresabschluß und die dazu gehörenden Unterlagen zur Kenntnis nehmen. Aus diesem Grunde soll ihnen auch das Recht eingeräumt werden, die Aushändigung zu verlangen. Dies gilt allerdings nur, soweit der Aufsichtsrat nichts anderes beschließt.

– § 42 d GmbHG

Die Vorschrift regelt die Pflicht der Geschäftsführer zur Vorlage an die Gesellschafter, damit diese den Jahresabschluß feststellen und die anderen Unterlagen zur Kenntnis nehmen können, um auf dieser Grundlage über die Verwendung eines Bilanzgewinns zu entscheiden. Sind die Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag nicht für die Feststellung des Jahresabschlusses zuständig, so hat die Vorlage an das an ihrer Stelle zuständige Organ oder die zuständigen Personen zu erfolgen. Das ergibt sich ohne ausdrückliche Hervorhebung schon daraus, daß die Vorlage zum Zweck der Feststellung des Jahresabschlusses erfolgt. Die Stellung der Gesellschafter gebietet es, diesen Personen grundsätzlich das Recht auf Aushändigung der Vorlagen einzuräumen. Es ist durch Gesellschafterbeschluß beschränkbar, wenn im Einzelfall die Verwendung der Unterlagen zu gesellschaftsfremden Zwecken und die Gefahr der Herbeiführung von Nachteilen zu besorgen ist.

– § 42 e GmbHG

Die Vorschrift regelt das bei der Feststellung des Jahresabschlusses einzuhaltende Verfahren.

In Absatz 1 wird davon ausgegangen, daß im Normalfall die Gesellschafter über die Feststellung des Jahresabschlusses sowie über die Verwendung des Jahresergebnisses beschließen. Die Vorschrift ist jedoch hinsichtlich der Zuständigkeit der Gesellschafter dispositiv, so daß der Gesellschaftsvertrag auch eine abweichende Regelung treffen kann (§ 46 Nr. 1 in Verbindung mit § 45 Abs. 2 GmbHG). Die Befristung der Feststellung ist notwendig, um die Einreichung der Jahresabschlüsse und der sonstigen Unterlagen zum Handelsregister und deren Bekanntmachung innerhalb angemessener Zeit sicherzustellen und die Einhaltung dieser Pflichten überwachen zu können.

Absatz 2 stellt klar, daß die für die Aufstellung maßgeblichen Vorschriften auch bei der Feststellung zu beachten sind. Die Vorschrift ist im übrigen § 173 AktG über die Feststellung durch die Hauptversammlung weitgehend nachgebildet. Dabei sind jedoch die Besonderheiten der Gesellschaft mit beschränkter Haftung berücksichtigt worden. Dies gilt insbesondere für die Teilnahme der Abschlußprüfer an den Verhandlungen über die Feststellung. Während diese nach § 176 Abs. 2 AktG in bestimmten Fällen für Aktiengesellschaften zwingend vorgeschrieben wird, soll die Teilnahme in Absatz 3 nur auf Verlangen eines Gesellschafters zwingend vorgesehen werden.

Mit Absatz 4 soll sichergestellt werden, daß im Falle der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses der Feststellung und der Gewinnverteilung der geprüfte Jahresabschluß zugrundegelegt wird. Die Regelung geht jedoch nicht so weit wie § 162 Abs. 1 des Aktiengesetzes, der vorschreibt, daß der Jahresabschluß nicht festgestellt werden kann, wenn er nicht geprüft worden ist. Eine so weitgehende Regelung ist für Gesellschaften mit beschränkter Haftung nicht erforderlich. Die Feststellung und die Verwendung des Ergebnisses können

daher auch schon vor Durchführung der Prüfung beschlossen werden. Nach Absatz 4 werden diese Beschlüsse jedoch erst wirksam, wenn auf Grund der Prüfung oder auch im Falle der Ergänzungsprüfung ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt worden ist. Wird der Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder verweigert, können diese Beschlüsse nicht wirksam werden. In diesem Falle müssen die Gesellschafter neu beschließen. Dies ist in diesen Fällen notwendig, weil eine neue Lage eingetreten ist, die die Gesellschafter in ihre Überlegungen zur Feststellung des Jahresabschlusses und zur Ergebnisverwendung berücksichtigen müssen.

– § 42 f GmbHG

Die Vorschrift regelt die Einreichung des Jahresabschlusses zum Handelsregister und die Bekanntmachung im Bundesanzeiger.

Nach Artikel 47 der Vierten Richtlinie müssen alle GmbH verpflichtet werden, den Jahresabschluß – ganz oder teilweise – und bestimmte Unterlagen gemäß Artikel 3 der Ersten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie (68/151/EWG) offenzulegen. Die Offenlegung hat mindestens durch Hinterlegung bei einem Register und durch Veröffentlichung eines Hinweises auf die erfolgte Hinterlegung in einem Amtsblatt des jeweiligen Mitgliedstaates zu geschehen. Die Erleichterungen, die kleinen und mittelgroßen Unternehmen bei der Offenlegung eingeräumt werden dürfen, ergeben sich aus Artikel 47 Abs. 2 und 3 der Vierten Richtlinie.

Die Vorschrift begründet die Pflicht zur Einreichung und legt gleichzeitig fest, welche Unterlagen einzureichen sind. Es wird dabei zwischen Unternehmen unterschieden, die ihren Jahresabschluß nicht durch Abschlußprüfer prüfen lassen müssen (Absatz 1) und solchen Unternehmen, die ihren Jahresabschluß durch Abschlußprüfer prüfen lassen müssen (Absatz 2). Die Prüfungspflicht kann sich auch aus anderen Gesetzen, wie z. B. aus § 27 des Kreditwesengesetzes, ergeben. Auf die weitere Unterscheidung zwischen großen und mittelgroßen Unternehmen kann verzichtet werden, weil die mittelgroßen Unternehmen die gleichen Unterlagen wie große Unternehmen zum Handelsregister einzureichen haben.

Für große prüfungspflichtige Gesellschaften wird in Absatz 3 vorgeschlagen, über die Registerpublizität hinaus die vollständige Bekanntmachung der zum Handelsregister einzureichenden Unterlagen im Bundesanzeiger zu verlangen.

Die Bekanntmachung im Bundesanzeiger dürfte bei großen prüfungspflichtigen Unternehmen zweckmäßig und kostengünstig sein. Sie ist der Registerpublizität überlegen, weil der Bundesanzeiger eine große Verbreitung hat und in jeder öffentlichen Bibliothek über Jahre verfügbar gehalten werden kann. Außerdem können Abdrucke auch vom Verlag des Bundesanzeigers jeweils beschafft werden.

Absatz 4 stellt klar, daß über diese Vorschrift hinausgehende Publizitätspflichten unberührt bleiben.

Absatz 5 befreit bestimmte Konzernunternehmen in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wenn ihr Jahresabschluß in einen Konzernabschluß, der bestimmte Voraussetzungen erfüllen muß, einbezogen wird und dieser Konzernabschluß (der jeweils auch ein Teilkonzernabschluß sein kann) offengelegt wird, sofern die Konzernleitung oder Teilkonzernleitung außerdem die Haftung für Verbindlichkeiten dieser Gesellschaft übernommen hat. Die Vorschrift ist § 16 des Publizitätsgesetzes nachgebildet. Eine solche Ausnahmeregelung ist nach Artikel 57 der Vierten Richtlinie bis zum Inkrafttreten der Richtlinie des Rates über den Konzernabschluß zulässig. Ob diese Regelung beibehalten werden kann, kann daher erst nach der Verabschiedung der Siebten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie der EG über den Konzernabschluß entschieden werden. Der Entwurf übernimmt diese Regelung, um den Unternehmen auch diese Erleichterung der Vierten Richtlinie einzuräumen.

– § 42 g GmbHG

Die Vorschrift regelt die Nichtigkeit von Jahresabschlüssen.

Das GmbH-Gesetz enthält bisher keine Vorschriften über die Nichtigkeit von Beschlüssen. Die Rechtsprechung hat in einer Reihe von Fällen bestimmte Grundsätze in weitgehender Anlehnung an das Aktiengesetz entwickelt.

Wegen der nunmehr erstmals für Gesellschaften mit beschränkter Haftung erfolgenden gesetzlichen Regelung der Rechnungslegung erscheint es erforderlich, im Interesse der Rechtssicherheit die Nichtigkeit des Jahresabschlusses bei Verstößen gegen Vorschriften über die Rechnungslegung festzulegen. Dies erscheint auch im Hinblick darauf notwendig, daß § 256 AktG über die Nichtigkeit des aktienrechtlichen Jahresabschlusses geändert wird.

Die Vorschrift entspricht inhaltlich dem § 256 AktG in der vorgesehenen Neufassung. Da die Vierte Richtlinie nicht zwischen Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterscheidet, erscheint eine übereinstimmende Regelung geboten. Verstöße gegen Form und Inhalt des Jahresabschlusses und dessen Prüfung durch Abschlußprüfer führen daher in gleichem Umfang wie bei Aktiengesellschaften auch zur Nichtigkeit der Jahresabschlüsse von Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

– § 42 h GmbHG

Die vorgeschlagene Änderung des § 29 kann dazu führen, daß zu Lasten von Minderheitsgesellschaftern Rücklagen gebildet werden, die in diesem Umfang nicht notwendig sind, um die Lebens- und Widerstandsfähigkeit der Gesellschaft für einen hinsichtlich der wirtschaftlichen und finanziellen Notwendigkeiten übersehbaren Zeitraum zu sichern. Um zu vermeiden, daß in diesen Fällen an die Gesellschafter nicht einmal ein Mindestgewinn ausgeschüttet wird, soll den Gesellschaftern nach dem Vorbild des § 254 AktG ein Recht zur Anfechtung des Beschlusses über die Ergebnisverwendung eingeräumt werden.

Es wurde darauf verzichtet, den Gesellschaftern ausdrücklich das Recht zu gewähren, nach dem Vorbild des § 258 AktG Sonderprüfer bestellen zu lassen, weil der Entwurf davon ausgeht, daß im Regelfall die

Gesellschafter den Jahresabschluß feststellen (§ 42 e GmbHG) und daß sie sich in diesem Rahmen oder auf Grund ihres Auskunfts- und Einsichtsrechts die erforderlichen Informationen beschaffen können, um beurteilen zu können, ob Unterbewertungen zu ihren Lasten vorgenommen worden sind. Der Anspruch auf Sonderprüfung wird dadurch jedoch nicht ausgeschlossen. Es bleibt vielmehr weiterhin der Rechtsprechung überlassen, über die Zulassung einer Sonderprüfung im Einzelfall zu entscheiden.

Zu Nummer 6 – § 46 GmbHG

Es handelt sich um eine terminologische Verbesserung. Der Begriff „Reingewinn" wird nicht mehr verwendet.

Zu Nummer 7 – § 71 GmbHG

Die Vorschrift, die die Aufgaben der Liquidatoren in Verbindung mit der Rechnungslegung und dem Jahresabschluß zum Inhalt hat, muß an die Änderungen der Rechnungslegungsvorschriften angepaßt werden. Dabei werden gleichzeitig die Änderungen vorgenommen, die auch zu § 270 AktG vorgesehen sind. Grundsätzlich soll die Rechnungslegung wie vor Eintritt der Liquidation fortgeführt werden (Absätze 1 und 2). Auch soll die Prüfungspflicht beibehalten werden (Absatz 3). Insoweit soll aber das Gericht befreien können, wenn die Verhältnisse so überschaubar sind, daß eine Prüfung im Interesse der Gläubiger und der Gesellschafter nicht geboten erscheint.

Zu Nummer 8 – § 79 GmbHG

Die Änderung dient der Anpassung der Verweisung, die sich infolge des Einschubs zweier Absätze nicht mehr auf § 71 Abs. 3 GmbHG, sondern künftig auf § 71 Abs. 5 GmbHG zu beziehen hat.

Zu Nummer 9 – § 82 GmbHG

Die Ergänzung ist erforderlich, um das Verhältnis zum neuen Tatbestand des § 286 Nr. 1 HGB klarzustellen.

Zu Artikel 4 – Änderung des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

Wegen der Gründe, die für die Einbeziehung des Genossenschaftsgesetzes in die Durchführung der Vierten Richtlinie maßgeblich sind, wird auf die Ausführungen im allgemeinen Teil der Begründung oben unter IV 1 und VI 5 verwiesen. Dort sind auch die Auswirkungen dargestellt, die sich für Genossenschaften aus diesen Änderungen ergeben.

Zu Nummer 1 – § 7 GenG

In der Vorschrift über den weiteren Inhalt des Statuts wird die Nummer 2 aufgehoben, weil im Hinblick darauf, daß Inhalt und Umfang der Prüfung des Jahresabschlusses gesetzlich geregelt werden sollen, keine Veranlassung mehr besteht, zwingend zu verlangen, daß im Statut die Grundsätze für die Prüfung der Bilanz festgelegt werden.

Die vorgeschlagene Neufassung der bisherigen Nummer 3, die Nummer 2 wird, hat keine materielle Bedeutung. Im Hinblick auf die Terminologie der neuen Rechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuchs soll das Wort „Reservefonds" durch das Wort „Ergebnisrücklage" und das Wort „Reingewinn" durch das Wort „Jahresüberschuß" ersetzt werden.

Zu Nummer 2 – § 16 GenG

In der Vorschrift über die Änderung des Statuts wird die Neufassung der Nummer 6 vorgeschlagen, weil das Wort „Reservefonds" durch das Wort „Ergebnisrücklage" ersetzt werden soll. Die Verweisung auf § 73 Abs. 3 dient der Vermeidung von Mißverständnissen, die sich daraus ergeben könnten, daß der Ausdruck „Ergebnisrücklage" auch in anderem Zusammenhang der Rechnungslegung verwendet wird und daß hier nur die in § 73 Abs. 3 vorgesehene, aus dem Jahresüberschuß zu bildende „andere" als die normale Rücklage gemeint ist.

Zu Nummer 3 – § 19 GenG

Mit der Änderung soll eine einheitliche Terminologie im Bilanzrecht erreicht werden. Wie bei anderen Rechtsformen soll die Genehmigung als Feststellung des Jahresabschlusses bezeichnet werden.

Zu Nummer 4 – § 20 GenG

Wie bereits zu Nummer 2 ausgeführt, soll das Wort „Reservefonds" durch das Wort „Ergebnisrücklage" ersetzt werden.

Zu Nummer 5 – § 21 a GenG

Die Neufassung dient der Anpassung an die neue Terminologie im Bilanzrecht. Die Begriffe Reinverlust, Reservefonds und Reingewinn sollen nicht mehr verwendet werden.

Zu Nummer 6 – § 33 GenG

Die Vorschrift betrifft die Buchführung und den Jahresabschluß.

Absatz 1 bleibt sachlich unverändert. Wie bisher enthält die Vorschrift lediglich eine Regelung über die Zuständigkeit des Vorstands. Da Genossenschaften gemäß § 17 Abs. 2 GenG als Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuchs gelten, sind sie nach § 38 HGB zur Buchführung und nach § 39 HGB zur Aufstellung von Jahresabschlüssen verpflichtet.

Absatz 2 wird nur insoweit verändert, als nunmehr außer der Zuständigkeit auch die Frist festgelegt wird, innerhalb derer der Vorstand den Jahresabschluß aufzustellen hat. Dafür entfällt die bisher in Absatz 3 vorgesehene Frist von 6 Monaten für die Veröffentlichung des Jahresabschlusses. Die Veröffentlichung hat unverzüglich nach der Feststellung des Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung zu erfolgen (§ 33 c Abs. 2 GenG). Die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses ergibt sich aus § 17 Abs. 2 GenG in Verbindung mit § 39 HGB. Neu wird vorgeschrieben, daß Genossenschaften auch einen Lagebericht aufzustellen haben.

Absatz 3 verweist auf diejenigen Vorschriften, nach denen der Jahresabschluß und der Lagebericht aufzu-

stellen sind. Der bisherige Inhalt wird in die §§ 33 b, 33 c GenG unter teilweiser Änderung übernommen. Auf die Begründung zu diesen Vorschriften wird verwiesen.

Die bisher in Absatz 4 verlangten Angaben sollen Teil des Anhangs werden. Die Regelung wird deshalb nach §§ 33 b und 33 c Abs. 1 GenG übernommen, so daß Absatz 4 aufgehoben werden kann.

Zu Nummer 7 – §§ 33 a bis 33 d GenG

– § 33 a GenG

Diese Vorschrift enthält in Zukunft die zu einzelnen Posten der Bilanzgliederung aus rechtsformspezifischen Gründen zusätzlich erforderlichen Regelungen. Die bisherige Regelung über den Geschäftsbericht soll ersatzlos entfallen, weil die Vierte Richtlinie einen Geschäftsbericht nicht mehr vorsieht. Die Erläuterungen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie die zusätzlichen Angaben, die bisher im Geschäftsbericht verlangt wurden, sollen als Anhang Teil des Jahresabschlusses werden. An die Stelle des bisherigen Geschäftsberichts tritt im übrigen der Lagebericht. Sein Inhalt ist in § 273 HGB geregelt.

Die Neufassung des § 33 a GenG schreibt kein rechtsformspezifisches Bilanzschema vor, sondern enthält nur einige ergänzende Vorschriften für die Gliederung der Bilanz. Im Interesse der Vergleichbarkeit haben Genossenschaften gemäß § 33 Abs. 3 GenG in Zukunft die Gliederung des § 239 HGB zu beachten, soweit nicht für jährlich prüfungspflichtige und große prüfungspflichtige Genossenschaften eine weitergehende Gliederung auf Grund der Anlagen 1 und 2 zum Handelsgesetzbuch vorgeschrieben ist oder auf Grund von Besonderheiten des Geschäftszweiges Formblattverordnungen nach § 285 HGB zu beachten sind.

Absatz 1 behandelt das gezeichnete Kapital. Dieses soll wie bisher als Geschäftsguthaben der Genossen bezeichnet werden können. Die Regelung entspricht im übrigen dem bisherigen § 33 d Abs. 1 B. I GenG und § 33 e Abs. 1 GenG.

Absatz 2 betrifft die Aufgliederung der Ergebnisrücklagen. Diese Regelung entspricht dem bisherigen § 33 d Abs. 1 B. II GenG. Es ist lediglich eine terminologische Anpassung erfolgt.

Absatz 3 ist neu. Die Darstellung der Entwicklung der Ergebnisrücklagen entspricht der für Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung vorgesehenen Regelung.

– § 33 b GenG

Die Vorschrift bezieht sich nunmehr auf den Anhang. Die bisherige Regelung über die bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zu beachtenden Vorschriften ist nunmehr in § 33 GenG enthalten. An ihre Stelle sollen die Angaben aufgeführt werden, die von Genossenschaften zusätzlich im Anhang des Jahresabschlusses gemacht werden müssen.

Nach Absatz 1 sind diejenigen Angaben zu machen, die schon bisher auf Grund von § 33 Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 GenG in Verbindung mit dem Jahresabschluß zu machen waren.

Die in Absatz 2 vorgeschriebenen Angaben sind neu. Sie erscheinen zur Unterrichtung der Mitglieder über die Verhältnisse ihrer Genossenschaft wesentlich.

Absatz 3 tritt an die Stelle des bisherigen § 33 d Abs. 4 GenG, indem er die Regelung des § 271 Abs. 1 Nr. 4 HGB in etwas abgemilderter Form in Bezug nimmt.

– § 33 c GenG

Die Vorschrift betriffft nunmehr die Offenlegung des Jahresabschlusses. Sie enthielt bisher Regelungen zu einzelnen Posten der Jahresbilanz. Diese Regelungen, die sich überwiegend auf die Bewertung beziehen, können entfallen, weil sie sich nunmehr sämtlich aus dem Ersten Abschnitt des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs, insbesondere aus dessen Sechstem Titel, ergeben. Sachliche Änderungen sind damit nicht verbunden, weil § 269 HGB zuläßt, daß Genossenschaften auch weiterhin stille Reserven bilden dürfen. Die bisherige Nummer 6 ist nunmehr in § 33 a Abs. 1 GenG enthalten.

In dieser Vorschrift soll nunmehr die Einreichung von Unterlagen zum Genossenschaftsregister und deren Bekanntmachung geregelt werden. Die Vorschrift ersetzt die bisherigen Regelungen in § 33 Abs. 3 und 4 GenG.

Zur Neufassung ist im einzelnen zu bemerken:

In Absatz 1 wird festgelegt, welche Unterlagen zum Genossenschaftsregister einzureichen sind. Mit dem Jahresabschluß wird auch der Anhang als Teil des Jahresabschlusses zum Genossenschaftsregister eingereicht. Da der Anhang gemäß § 33 b Abs. 1 GenG auch die Angaben enthält, die bisher gemäß § 33 Abs. 3 und 4 GenG mit dem Jahresabschluß zum Genossenschaftsregister einzureichen waren, erübrigt sich die besondere Erwähnung dieser Angaben.

Absatz 2 regelt für Genossenschaften, die jährlich geprüft werden, die Verpflichtung zur Bekanntmachung des Jahresabschlusses in den im Statut der Genossenschaft bestimmten Blättern. Diese Regelung entspricht dem geltenden Recht in § 33 Abs. 3 GenG in Verbindung mit § 6 Nr. 5 GenG.

Die Bekanntmachung in öffentlichen Blättern wird jedoch nur solchen Genossenschaften vorgeschrieben, die nach § 53 Abs. 1 Satz 2 GenG jährlich zu prüfen sind. Diese Regelung ist klarer als die bisherige Regelung in § 33 Abs. 3 Satz 3 GenG, wonach bei „kleineren Genossenschaften" (vergl. § 7 Abs. 4 der Verordnung über das Genossenschaftsregister) eine Bekanntmachung entfällt.

Absatz 3 ist neu. Mit der Verweisung auf § 284 HGB soll sichergestellt werden, daß die Registergerichte die eingereichten Unterlagen in gleicher Weise wie bei anderen Unternehmen prüfen.

– § 33 d GenG

Die Vorschrift enthielt bisher die Gliederung der Jahresbilanz. Da § 33 GenG neuer Fassung auf die Gliederung des § 239 HGB verweist, kann die Sonderregelung entfallen. Soweit für große und mittelgroße Genossenschaften weitergehende Gliederungsvorschriften erforderlich werden, sind die Anlagen zum

Handelsgesetzbuch maßgeblich. Die bisherigen Regelungen dieser Vorschrift können daher ersatzlos entfallen.

In der Bestimmung soll nunmehr die Nichtigkeit des Jahresabschlusses geregelt werden. Unberührt bleibt die Nichtigkeit wegen schwerwiegender Mängel bei der Beschlußfassung über seine Feststellung sowie die gerichtliche Nichtigkeitserklärung auf eine Anfechtungsklage. Bisher enthielt das Genossenschaftsgesetz in § 33h lediglich eine Vorschrift über die Beschränkung der Bilanzanfechtung. Diese Regelung kann wegen der nunmehr umfassenderen Regelung entfallen. Der Vorschlag entspricht der Neufassung von § 256 AktG, § 42g GmbHG und § 187 HGB. Da von Unternehmen dieser Rechtsform bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse nach Anpassung an die Vierte Richtlinie im Grundsatz die gleichen Vorschriften zu beachten sind, soll auch die Nichtigkeit übereinstimmend geregelt werden. Dem dient die Neufassung.

Zu Nummer 8 – Aufhebung der §§ 33 e bis 33 h GenG

Diese Vorschriften werden aus den folgenden Gründen aufgehoben:

– § 33 e GenG

Absatz 1 kann aufgehoben werden, weil sich die Regelung über rückständige Einzahlungen und Verbindlichkeiten nunmehr aus § 33 a Abs. 1 GenG ergibt.

Absatz 2 kann aufgehoben werden, weil diese Angaben in Zukunft gemäß § 271 Abs. 1 Nr. 2 HGB im Anhang zu machen sind.

– § 33 f GenG

Die Vorschrift über die Gewinn- und Verlustrechnung kann aufgehoben werden, weil sich die Gliederung in Zukunft aus § 253 HGB ergibt.

– § 33 g GenG

Die Ermächtigung wird durch die Ermächtigung in § 285 HGB für branchenbezogene Formblätter ersetzt, so daß sie im Genossenschaftsgesetz entfallen kann.

– § 33 h GenG

Die Vorschrift über die Beschränkung der Bilanzanfechtung wird durch eine umfassendere Regelung der Nichtigkeit des Jahresabschlusses in § 33d GenG ersetzt.

Zu Nummer 9 – § 33 e GenG

Die bisherige Vorschrift des § 33 i wird ohne inhaltliche Änderung § 33e GenG. Lediglich aus terminologischen Gründen wird das Wort „Reservefonds" durch das Wort „Ergebnisrücklagen" ersetzt.

Zu Nummer 10 – § 38 GenG

Die Änderung, die sich ausschließlich auf Absatz 1 Satz 3 bezieht, dient der Anpassung an die neue Terminologie.

Zu Nummer 11 – § 43 GenG

Die Änderung hat lediglich redaktionelle Bedeutung. Die Erwähnung der bisher besonders hervorgehobenen Zuständigkeiten kann unterbleiben, weil hierüber jeweils Einzelregelungen – so in § 27 GenG in bezug auf die Geschäftsführung und in § 48 GenG hinsichtlich der Feststellung des Jahresabschlusses und der Ergebnisverwendung – bestehen.

Zu Nummer 12 – § 48 GenG

In der Vorschrift über die Generalversammlung und die Ausübung des Stimmrechts wird Absatz 1 geändert, weil die bisherige Beschlußfassung über den Jahresabschluß durch die förmliche Feststellung des Jahresabschlusses ersetzt werden soll. Dies dient der Rechtsvereinheitlichung und der Vereinfachung, weil die Billigung des Jahresabschlusses nunmehr in der Form der Feststellung rechtsformunabhängig vorgeschrieben wird.

Die Absätze 2 und 3 werden neu aufgenommen, um das bei der Feststellung einzuhaltende Verfahren zu regeln. Die Vorschriften entsprechen den für Aktiengesellschaften, GmbH und für Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 178 HGB vorgeschriebenen Regelungen (§ 173 Abs. 2, 3 AktG, § 42e Abs. 2, 4 GmbHG, § 185 Abs. 2, 3 HGB).

Der bisherige Absatz 2 wird ohne sachliche Änderung Absatz 4. Die Begriffe werden jedoch an die Änderungen angepaßt.

Zu Nummer 13 – § 53 GenG

Die Grenze, ab welcher die genossenschaftliche Prüfung jährlich durchgeführt werden muß, ist zuletzt durch die Novelle vom 9. Oktober 1973 (BGBl. I S. 1451) von 350 000 DM auf 1 Million DM erhöht worden. Im Hinblick auf die seit 1973 eingetretenen Änderungen, die zu einem allgemeinen Ansteigen des Bilanzvolumens der Genossenschaften geführt haben, und die Größenmerkmale in Artikel 11 der Vierten Richtlinie erscheint es angebracht, den Schwellenwert in Absatz 1 Satz 2 auf 2 Millionen DM zu erhöhen.

Die nach Absatz 1 schon bisher vorgeschriebene Prüfung geht weiter als die aktienrechtliche Prüfung des Jahresabschlusses (§ 162 AktG), weil sie sich auch auf die Geschäftsführung erstreckt. Absatz 1 enthält indessen keine eindeutige Regelung über die Prüfung des Jahresabschlusses. Es erscheint daher zweckmäßig, nunmehr in Absatz 2 festzulegen, daß sich die Prüfung nach Absatz 1 auf den Jahresabschluß zu erstrecken hat und daß dieser unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts sowie unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 275 Abs. 2 und 3 HGB zu prüfen ist. Gleichzeitig kann die bisher in Absatz 2 enthaltene Ermächtigung, von der nie Gebrauch gemacht worden ist, entfallen, da hierfür auch künftig kein Bedarf besteht.

Zu Nummer 14 – § 54 GenG

Die Bestimmung schreibt die Pflichtmitgliedschaft in einem Prüfungsverband vor. Die aus Absatz 2 folgende Befugnis des Bundesministers für Wirtschaft und des Bundesministers für Ernährung, Landwirtschaft und

Forsten, anzuordnen, daß eine Genossenschaft die Mitgliedschaft bei einem bestimmten Prüfungsverband zu erwerben hat, ist im Jahre 1934 im Zusammenhang mit der Regelung der Pflichtmitgliedschaft in erster Linie zu dem Zweck eingeführt worden, die Genossenschaften, die bis dahin noch keinem Prüfungsverband angehörten, zum Beitritt zu einem solchen Verband veranlassen zu können. Ein Bedürfnis für diese Regelung besteht nicht mehr. Durch § 11 Abs. 2 Nr. 4, §§ 11 a, 54 Abs. 1, § 54 a GenG ist hinreichend gewährleistet, daß keine Genossenschaft gegründet werden und Bestand haben kann, die nicht einem Prüfungsverband angeschlossen ist. Soweit die Bestimmung darüber hinaus die Ermächtigung enthält, den Wechsel einer einem Prüfungsverband angehörenden Genossenschaft zu einem bestimmten anderen Verband anzuordnen, erscheint sie auch aus verfassungsrechtlicher Sicht (Artikel 9 GG) problematisch.

§ 54 Abs. 2 soll daher ersatzlos gestrichen werden.

Zu Nummer 15 – § 54 a GenG

Auch für eine Regelung der Frage, ob sich eine Genossenschaft im Falle eines Verbandswechsels einem Prüfungsverband desselben Spitzenverbandes anzuschließen hat, ist ein praktisches Bedürfnis nicht mehr gegeben. Nachdem mit dem Deutschen Genossenschafts- und Raiffeisenverband ein gemeinsamer Spitzenverband der Prüfungsverbände der gewerblichen und der ländlichen Genossenschaften besteht, wird diese Bedingung des geltenden Rechts ohnehin in aller Regel erfüllt sein. Wünscht eine Genossenschaft die Mitgliedschaft in einem Prüfungsverband, der einem anderen Spitzenverband angehört, so kann es der Entscheidung dieses Prüfungsverbandes überlassen werden, ob dieser die Genossenschaft als Mitglied aufnehmen will oder nicht. Die Worte „der dem bisherigen Spitzenverband der Genossenschaft angehört" in Absatz 1 Satz 2 sollen daher entfallen.

Auf Grund der Änderung des Satzes 2 entfällt auch ein Bedürfnis für die – verfassungsrechtlich problematische – Bestimmung in Satz 3.

Zu Nummer 16 – § 55 GenG

In der Vorschrift über die Prüfung durch den Verband enthält der neue Absatz 2 im wesentlichen die bisherige Regelung des § 56 Abs. 1 GenG. Durch die Übernahme nach § 55 GenG soll verdeutlicht werden, daß im Falle des § 56 Abs. 1 GenG – im Gegensatz zu dem in § 56 Abs. 2 GenG geregelten Sachverhalt – der Verband Träger der Prüfung bleibt.

Um klarzustellen, daß die Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrats der zu prüfenden Genossenschaft ausnahmslos von der Prüfung ausgeschlossen sind, werden diese neben den Mitgliedern der Genossenschaft aufgeführt. Das Erfordernis nach § 9 Abs. 2 GenG, wonach die Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder Genossen sein müssen, gilt nämlich in den Fällen des § 6 Abs. 3, § 33 Abs. 3 des Mitbestimmungsgesetzes und des § 85 Abs. 1 des Betriebsverfassungsgesetzes 1952 teilweise nicht.

Der neue Absatz 3 ersetzt die geltende vorläufige Regelung des Artikels 1 Abs. 2 der Verordnung vom 4. Dezember 1934 (RGBl. I S. 1227) über das Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung des Genossenschaftsgesetzes vom 30. Oktober 1934. Sachlich stimmt Absatz 3 mit dieser Regelung sowie mit der bisher nicht in Kraft gesetzten Vorschrift in § 55 Abs. 2 GenG i.d.F. des Gesetzes vom 30. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1077) im wesentlichen überein. Abweichungen erscheinen in zweierlei Hinsicht erforderlich:

Zum einen soll dem Prüfungsverband in den Fällen des Absatzes 3 gestattet werden, auch einen bei einem anderen Prüfungsverband angestellten Prüfer mit der Durchführung der Prüfung zu betrauen; die bisherige Beschränkung des Prüferkreises auf Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erscheint nicht sachgerecht und im Hinblick auf die allgemeine Regelung in § 55 Abs. 1 GenG nicht folgerichtig.

Zum anderen bestehen Bedenken dagegen, die Bestimmung der Prüfer dem Spitzenverband weiterhin zu übertragen, da diesem dadurch eine anderen Verbänden übergeordnete Stellung eingeräumt würde. Da der Prüfungsverband in den Fällen des § 55 Abs. 3 GenG Träger der Prüfung ist und damit die Verantwortung für diese hat, sollte ihm auch die Bestimmung der Prüfer obliegen.

Zu Nummer 17 – § 56 GenG

Absatz 1 über das Ruhen des Prüfungsrechts des Verbandes entspricht dem bisherigen Absatz 2 Satz 1, der durch die Novelle vom 9. Oktober 1973 (BGBl. I S. 1451) neu gefaßt worden ist. Die bisherige Regelung des Absatzes 1 ist nunmehr in § 55 Abs. 2 GenG enthalten.

Im Falle des Ruhens des Prüfungsrechts des Verbandes hat nach der geltenden vorläufigen Regelung in Artikel 1 Abs. 3 der Verordnung vom 4. Dezember 1934 über das Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung des Genossenschaftsgesetzes vom 30. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1227) sowie nach der bisher nicht in Kraft getretenen Vorschrift des § 56 Abs. 2 Satz 2 GenG i.d.F. des Gesetzes vom 30. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1077) der Spitzenverband einen Prüfer oder eine Prüfungsgesellschaft zur Durchführung der Prüfung zu bestimmen. Der neue Absatz 2 übernimmt im wesentlichen diese Regelung. Anders als in den Fällen des § 55 GenG kommt hier eine Bestimmung des Prüfers durch den Prüfungsverband der Genossenschaft nicht in Betracht, da der Verband wegen des möglichen Interessenwiderstreits nicht nur von der Durchführung der Prüfung, sondern auch von jeder Einflußnahme auf die Prüfung ausgeschlossen sein muß.

Abweichend vom geltenden Recht ist in Absatz 2 Satz 1 vorgesehen, daß als Prüfer an Stelle des ausgeschlossenen Verbands nicht nur ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, sondern auch ein anderer Prüfungsverband bestellt werden kann. Diese Erweiterung entspricht praktischem Bedürfnis.

Durch die Regelung in Absatz 2 Satz 2 wird eine Lücke des geltenden Rechts für die Sonderfälle geschlossen, daß es der Spitzenverband unterläßt, rechtzeitig einen Prüfer zu bestellen, oder daß der Verband keinem Spitzenverband angehört.

Absatz 2 Satz 3 stellt klar, daß der Vorstand der zu prüfenden Genossenschaft die ihm nach den Sätzen 1 und 2 obliegende Antragspflicht unverzüglich zu erfüllen hat. Bei Nichterfüllung dieser Verpflichtung sieht § 160 Abs. 1 GenG in der vorgeschlagenen geänderten Fassung (vgl. unten Nummer 33) Zwangsmaßnahmen des Gerichts vor.

Der gemäß Absatz 2 bestellte Prüfer (Verband, Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) tritt hinsichtlich der ihm übertragenen Prüfung an die Stelle des ausgeschlossenen Prüfungsverbands. Daher bestimmt Absatz 3, daß die Vorschriften des Genossenschaftsgesetzes, welche die Rechte und Pflichten des Prüfungsverbands regeln (insbesondere die §§ 57 bis 62 GenG), auf den nach Absatz 2 bestellten Prüfer anwendbar sind. Damit der Verband von seinen Befugnissen nach § 62 Abs. 3 GenG Gebrauch machen kann, soll der Prüfer nach Absatz 3 Satz 2 verpflichtet sein, seinen Prüfungsbericht dem Verband zuzuleiten.

Zu Nummer 18 – § 58 GenG

In der Vorschrift über den Prüfungsbericht wird die Neufassung des Absatzes 1 vorgeschlagen, um sicherzustellen, daß § 279 Abs. 1 HGB auf den Prüfungsbericht entsprechend angewendet wird. Auf § 279 Abs. 2 HGB, der den Abschlußprüfer verpflichtet, bei Wahrnehmung seiner Aufgaben getroffene Feststellungen, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter gegen Gesetz oder Gesellschaftsvertrag darstellen, mitzuteilen, wird nicht verwiesen, weil sich die Prüfung der Genossenschaft auch auf die Geschäftsführung erstreckt und deshalb solche Sachverhalte unmittelbar zu prüfen sind. Der bisherige Absatz 1 Satz 2 ist in dem neuen Absatz 3 enthalten.

Durch Einfügung eines neuen Absatzes 2 soll erreicht werden, daß in Zukunft bei Genossenschaften, die gemäß § 33 c Abs. 2 Satz 1 GenG zur Bekanntmachung des Jahresabschlusses verpflichtet sind, ein Bestätigungsvermerk erteilt wird, der § 280 HGB entspricht.

Der bisherige Absatz 2 wird Absatz 3. Er enthält zusätzlich die bisher in Absatz 1 Satz 2 geregelte Pflicht des Verbandes, den Prüfungsbericht zu unterzeichnen.

Der bisherige Absatz 3 wird Absatz 4. Dabei wird entsprechend der Terminologie in den Absätzen 1 bis 3 der Bericht des Prüfungsverbandes als „Prüfungsbericht" bezeichnet.

Zu Nummer 19 – § 63 b GenG

In der Vorschrift über die Rechtsform, die Mitglieder und den Zweck des Verbandes ist die Neufassung des Absatzes 2 Satz 2 und 3 notwendig, weil nicht der „Reichsminister der Justiz", sondern die für die Verleihung des Prüfungsrechts zuständige oberste Landesbehörde die hier angesprochenen Entscheidungen zu treffen hat. Eine materielle Änderung ist damit nicht verbunden, weil die oberste Landesbehörde diese Aufgabe schon heute hat.

Zu Nummer 20 – § 63 f GenG

Die Änderung des Absatzes 1 Satz 3 der Vorschrift über die Eintragung der Verschmelzung dient der Berichtigung der wegen einer früheren Änderung nicht mehr zutreffenden Verweisung.

Die Neufassung des Absatzes 3 soll klarstellen, daß die Verschmelzung den obersten Landesbehörden mitzuteilen ist, die nach § 63 GenG für die Verleihung des Prüfungsrechts zuständig sind.

Zu Nummer 21 – § 63 i GenG

Die Änderung dient der Anpassung der wegen früherer Änderungen nicht mehr zutreffenden Verweisungen. Sachliche Änderungen werden nicht vorgenommen.

Zu Nummer 22 – § 73 GenG

Die Änderungen sind aus terminologischen Gründen erforderlich. Das Wort „Reservefonds" wird jeweils durch das Wort „Ergebnisrücklage" ersetzt; ferner wird in Absatz 3 Satz 1 ausdrücklich klargestellt, daß die Ergebnisrücklage aus dem Jahresüberschuß zu bilden ist.

Zu den Nummern 23 bis 33 – §§ 74, 88 a, 89, 91, 93 g, 95, 99, 108 a, 147, 148, 160 GenG

Mit zwei Ausnahmen sind diese Änderungen sämtlich Folgeänderungen zur Anpassung der Terminologie oder der Verweisungen.

Der Vorschrift des § 147 Abs. 2 GenG wird als Satz 2 ein Hinweis auf § 286 HGB angefügt, der nur deklaratorische Bedeutung hat. Dieser Hinweis erscheint zweckmäßig, weil künftig § 286 HGB teilweise den gleichen Sachverhalt unter Strafe stellt und insoweit dem § 147 Abs. 2 GenG vorgeht. § 147 Abs. 2 GenG kann nicht aufgehoben werden, weil diese Vorschrift einen weitergehenden Inhalt als § 286 HGB hat. Wie zu § 286 HGB ausgeführt, ist die Strafvorschrift im Handelsgesetzbuch notwendig, weil sich der Inhalt und die Form der Darstellung für die Eröffnungsbilanz, den Jahresabschluß und den Lagebericht sowie die Pflichten gegenüber dem Abschlußprüfer des Jahresabschlusses in Zukunft aus dem Handelsgesetzbuch ergeben.

In § 160 Abs. 1 Satz 2 GenG wird zusätzlich auf § 56 Abs. 2 GenG verwiesen, damit der Vorstand vom Gericht zur Erfüllung der in § 56 Abs. 2 GenG neu vorgesehenen Verpflichtung (vgl. oben Nummer 17) angehalten werden kann.

Zu Artikel 5 – Änderung des Gesetzes über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)

Wegen der Gründe, die eine Änderung dieses Gesetzes veranlassen, und wegen der Auswirkungen dieser Änderungen auf Unternehmen, die nach dem Ersten Abschnitt dieses Gesetzes Rechnung zu legen haben, wird auf die Ausführungen im allgemeinen Teil der Begründung oben unter VI. 6 verwiesen.

Zu Nummer 1 – § 1 PublG

Bei der in Buchstabe a vorgesehenen Änderung zu Absatz 2 Satz 3 handelt es sich um eine Anpassung der Verweisung.

Die in Buchstabe b vorgeschlagene Änderung zu Absatz 2 Satz 5 ist erforderlich, weil die bisher in Satz 5 enthaltene Definition der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer nach § 271 Abs. 1 Nr. 3 HGB übernommen wurde. Auf diese Vorschrift kann daher verwiesen werden.

Zu Nummer 2 – § 2 PublG

Es handelt sich lediglich um eine Anpassung der Verweisung in Absatz 3 Satz 4.

Zu Nummer 3 – § 3 PublG

Die Neufassung von Absatz 1 Nr. 1 ist notwendig, weil die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und diejenigen Personenhandelsgesellschaften, die in § 178 HGB umschrieben sind, nach den für sie geltenden spezialgesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sein werden und deshalb von der Anwendung des ersten Abschnitts des Publizitätsgesetzes ausgenommen werden müssen.

Die Neufassung von Absatz 1 Nr. 5 dient dem Zweck, Körperschaften, Stiftungen und Anstalten des öffentlichen Rechts weitergehend als bisher immer dann zu erfassen, wenn sie Kaufmann sind. Diese Unternehmen sollen außerdem nicht mehr mit dem Verzicht auf die Eintragung in das Handelsregister nach § 36 HGB gleichzeitig darüber entscheiden können, ob sie nach dem Publizitätsgesetz verpflichtet sein wollen, einen Jahresabschluß nach diesem Gesetz aufzustellen, prüfen zu lassen und zu veröffentlichen. Die Verpflichtung soll daher für Mußkaufleute unabhängig davon gelten, ob das Unternehmen in das Handelsregister eingetragen ist oder nicht. Wegen der Gründe für diese Änderung wird auf die Ausführungen im allgemeinen Teil oben unter VI. 4 verwiesen. Bezüglich der im Handelsregister eingetragenen Kaufleute bleibt es beim geltenden Recht.

Die Einfügung einer neuen Nummer 1 a in Absatz 2 Satz 1 erfolgt, um bestimmte wirtschaftliche Unternehmen der öffentlichen Hand von der Anwendung auszunehmen. Die Einbeziehung dieser Unternehmen ist nicht erforderlich, weil landesrechtliche Vorschriften bestehen, die denen des Publizitätsgesetzes weitgehend entsprechen.

Die Änderungen in Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 sind notwendig, um die Fundstellen der zitierten Gesetze auf den neuesten Stand zu bringen.

Zu Nummer 4 – § 5 PublG

Die Neufassung dieser Vorschrift wird vorgeschlagen, weil sich die bisherigen Sonderregelungen wegen der Zusammenfassung der Vorschriften über den Jahresabschluß im Dritten Buch des Handelsgesetzbuchs weitgehend erübrigen.

Absatz 1 wird an Artikel 2 der Vierten Richtlinie angepaßt, wonach der Jahresabschluß aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie einem Anhang besteht, der die heute im Geschäftsbericht zu machenden Angaben weitgehend übernimmt. Außerdem wird ein Lagebericht verlangt, der die verbleibenden Angaben des heutigen Geschäftsberichts enthalten soll. Es wäre weder im Interesse der Unternehmen noch der Publizität, wenn die Neuregelung nicht auch auf die Unternehmen übertragen werden würde, die nach dem Publizitätsgesetz zur Rechnungslegung verpflichtet sind.

Die bisherige Regelung des § 5 Abs. 1 Satz 2, die Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleute von der Aufstellung eines Geschäftsberichts entbindet, soll in der Form erhalten bleiben, daß diese Unternehmen nicht zur Aufstellung eines Anhangs und eines Lageberichts verpflichtet sind. Auch diese Unternehmen können aber die Vorteile des Anhangs nutzen, wenn sie bestimmte Angaben, die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erwartet werden, statt in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung im Anhang machen können.

Absatz 2 wird geändert, weil statt auf das Aktiengesetz, das insoweit aufgehoben wird, auf die Rechnungslegungsvorschriften im Handelsgesetzbuch verwiesen werden muß. Aus diesem Grunde erübrigen sich auch die meisten der in Absatz 2 bisher enthaltenen Sonderregelungen.

Die in dem geltenden Absatz 2 unter den Nummern 1 bis 5 aufgeführten Sonderregelungen können aus den folgenden Gründen entfallen:

Die bisher in Nummer 1 enthaltene Regelung kann entfallen, weil sich die Pflicht zur Beachtung von Formblättern aus Absatz 2 Satz 1 unmittelbar ergibt. Die Verweisung auf § 161 Abs. 2 AktG erübrigt sich, weil diese Regelung nunmehr in § 238 Abs. 2 Nr. 3 HGB enthalten ist und diese Vorschrift bereits auf Grund der allgemeinen Verweisung in Absatz 2 Satz 1 zu beachten ist.

Die Nummern 2 und 3 können entfallen, weil der Erste Abschnitt des Publizitätsgesetzes auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung nicht mehr anzuwenden ist. Die Nummer 3 entsprechende Regelung für Personenhandelsgesellschaften entfällt, weil es insoweit bei den von der Vierten Richtlinie vorgeschriebenen Angaben in § 271 Abs. 1 Nr. 4, § 272 Abs. 1 Nr. 3 HGB bewenden soll.

Die Nummer 4 bleibt als Absatz 4 erhalten.

Die Nummer 5, die es Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleuten gestattet, bei Anwendung des aktienrechtlichen Gliederungsschemas die Steuern, die sie als Steuerschuldner zu entrichten haben, unter den sonstigen Aufwendungen auszuweisen, soll gestrichen werden, weil diese Regelung in die in § 253 HGB für alle Unternehmen vorgesehene Gliederung nur schwer einzupassen wäre. Die Änderung dient auch der Verbesserung der Vergleichbarkeit der Bilanzen. Der Regelung des geltenden Rechts würde im Falle der Beibehaltung aber auch nur noch geringe Bedeutung zukommen, weil Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleuten in § 257 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB gestattet werden soll, die von Gesellschaftern oder dem Unternehmer auf die gewerblichen Einkünfte aus dem Unternehmen geschuldeten Steuern zusammen

mit den vom Unternehmen geschuldeten Steuern als Steuern des Unternehmens auszuweisen oder für die Berechnung des Steueraufwands die Rechtsform einer körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft zu unterstellen. Diese Regelung gilt nach § 257 Abs. 2 HGB auch für die Steuern vom Vermögen. Außerdem dürfen nach § 250 Abs. 4 Satz 3 HGB auch entsprechende Rückstellungen gebildet werden. Auf diese Weise wird es Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleuten ermöglicht, die Ertragslage so darzustellen, daß sie mit der von Kapitalgesellschaften vergleichbar ist; insbesondere kann dadurch das Mißverständnis vermieden werden, es handele sich bei dem sonst weitgehend vor Steuern ausgewiesenen Jahresergebnis um ein mit dem Ergebnis von Kapitalgesellschaften vergleichbares Ergebnis. Einer Regelung, wie sie bisher in Nummer 5 vorgesehen ist, bedarf es daher nicht mehr.

Absatz 3 bleibt unverändert bestehen.

Absatz 4 übernimmt den bisherigen Absatz 2 Nr. 4 mit den Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleuten eingeräumten Erleichterungen ohne inhaltliche Änderung.

In Absatz 5 wird die bisherige Regelung des Absatzes 2 Nr. 6 inhaltlich unverändert übernommen. Eine Anpassung der Fassung ist nur insoweit erforderlich, als sich die Bezeichnung des Versicherungsaufsichtsgesetzes geändert hat.

Der bisherige Absatz 4 soll aufgehoben werden, weil die Vierte Richtlinie den Geschäftsbericht in der bisher bekannten Form nicht vorsieht. Die für den Anhang des Jahresabschlusses und den Lagebericht erforderlichen Folgeregelungen ergeben sich bereits aus Absatz 1.

Zu Nummer 5 – § 6 PublG

Die Vorschrift über die Prüfung des Jahresabschlusses durch Abschlußprüfer kann wesentlich vereinfacht werden, weil alle Vorschriften, die rechtsformunabhängig auf die Prüfung anwendbar sind, in den Dritten Abschnitt des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch Abschlußprüfer übernommen wurden. Im einzelnen handelt es sich um folgende Änderungen:

Absatz 1 enthält jetzt lediglich noch die Pflicht, den Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts prüfen zu lassen, und eine Verweisung auf die anzuwendenden Vorschriften.

In Absatz 3 wird Satz 1 neu gefaßt. Die Neufassung ist notwendig, um die Gesellschaft mit beschränkter Haftung von der Anwendung auszunehmen. Die weiteren Änderungen beziehen sich auf die Anpassung der Verweisungen.

Die bisherigen Absätze 4 und 5 werden in Absatz 4 zusammengefaßt. Die Vereinfachung ist möglich, weil eine entsprechende Regelung in § 276 Abs. 2 HGB enthalten ist. Auf diese Regelung kann daher verwiesen werden, so daß nur noch festgelegt werden muß, wer außer den in § 276 Abs. 2 und 3 HGB bezeichneten Personen die dort bezeichneten Anträge stellen kann.

Die bisherigen Absätze 5 bis 7 werden aufgehoben, weil entsprechende Regelungen nunmehr in § 276 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB enthalten sind. Die Abschlußprüfer sollen in Zukunft jedoch nur noch abberufen werden können, wenn auf Antrag aus wichtigem Grund andere Prüfer durch das Gericht bestellt worden sind. Diese Änderung erscheint notwendig, um die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer zu stärken.

Der bisherige Absatz 8 wird Absatz 5. Die gleichzeitige Neufassung führt zu einer wesentlichen inhaltlichen Änderung, weil die Nichtigkeit nur unter strengeren Voraussetzungen als bisher eintreten soll. Zur Begründung wird auf die Ausführungen zur Änderung von § 256 AktG verwiesen. Es ist auch darauf hinzuweisen, daß der nach § 277 Abs. 2, 3 HGB übernommene § 164 Abs. 2, 3 AktG hinsichtlich der Unvereinbarkeitsvoraussetzungen erweitert werden soll. Insoweit können sich daher auch Änderungen für Unternehmen ergeben, deren Jahresabschluß nach dem Publizitätsgesetz aufzustellen ist. Eine Verletzung dieser Vorschriften führt jedoch nicht mehr zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses, sondern wird als Ordnungswidrigkeit (§ 289 HGB) mit einer Geldbuße geahndet.

Der bisherige Absatz 9 wird Absatz 6. Die Neufassung ist notwendig, weil sich die Bezeichnungen der zitierten Gesetze geändert haben. Auf die Verordnungen zur Durchführung der Vorschriften über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand wird nicht mehr verwiesen, weil diese inzwischen aufgehoben worden sind. Dies gilt entsprechend für die Verweisung auf das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG), weil das Publizitätsgesetz auf Versicherungsunternehmen im Sinne des VAG keine Anwendung mehr findet.

Zu Nummer 6 – § 7 PublG

Aus den zu § 5 Abs. 1 PublG dargelegten Gründen wird das Wort „Geschäftsbericht" durch das Wort „Lagebericht" ersetzt.

Zu Nummer 7 – § 8 PublG

Die Neufassung des Absatzes 2 wird vorgeschlagen, weil die Verweisung geändert werden muß und diese Gelegenheit wahrgenommen werden soll, das Gewollte deutlicher zum Ausdruck zu bringen.

Der Klammerzusatz in Absatz 4 kann entfallen, weil sich die Feststellung auf den gesamten Jahresabschluß und nicht nur auf die Bilanz zu beziehen hat. Außerdem ergibt sich nunmehr aus § 39 HGB, daß alle Kaufleute einen Jahresabschluß aufzustellen haben.

Zu Nummer 8 – § 9 PublG

Die Vorschrift über die Einreichung von Unterlagen (Jahresabschluß und Lagebericht) zum Handelsregister kann ebenfalls vereinfacht werden.

Absatz 1 wird im Grundsatz beibehalten.
Satz 1 muß wegen der Änderungen neu gefaßt werden, die sich daraus ergeben, daß der Geschäftsbericht teilweise durch den Anhang als Teil des Jahresabschlusses und teilweise durch den Lagebericht ersetzt wird. Außerdem soll zur Verbesserung der Publizität ver-

langt werden, daß eine Darstellung der Gewinnverwendung eingereicht wird, wenn sich diese nicht bereits aus dem Jahresabschluß ergibt. Den Unternehmen wird in § 239 Abs. 5 HGB freigestellt, den Jahresabschluß vor oder nach Gewinnverwendung aufzustellen. Erfolgt die Aufstellung nach Gewinnverwendung, ergibt sich diese nicht mehr aus dem Jahresabschluß. Dieser Informationsverlust soll entsprechend Artikel 50 der Vierten Richtlinie ausgeglichen werden. Der bisherige Absatz 2 kann entfallen, weil sich diese Regelung nunmehr aus § 287 Abs. 1 Nr. 1 HGB ergibt.

Absatz 2 übernimmt den bisherigen Absatz 4 Nr. 3. Die Fassung wird erweitert, weil auch der Anhang, der Lagebericht und der Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses nicht offengelegt werden müssen.

Der bisherige Absatz 3 kann gestrichen werden, weil die Aufgaben des Gerichts nunmehr in § 284 HGB geregelt sind, auf den verwiesen wird.

Der bisherige Absatz 4 soll weitgehend aufgehoben werden, weil die für Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleute in den Nummern 1 bis 2 vorgesehenen Sonderregelungen nicht mehr notwendig sind. Er wird im übrigen Absatz 2. Im einzelnen ist hierzu zu bemerken:

Nummer 1 erübrigt sich, weil den Unternehmen in § 239 Abs. 5 HGB freigestellt wird, den Jahresabschluß nach Gewinnverwendung aufzustellen.

Die bisher nach Nummer 2 zulässige Zusammenfassung der Eigenkapitalposten wird durch § 248 Abs. 1 HGB ersetzt. Diese Regelung deckt sich weitgehend mit der bisherigen Nummer 2, sieht jedoch teilweise eine etwas weitergehende Aufgliederung vor.

Die Absätze 3 bis 5 übernehmen inhaltlich § 10 PublG. Die Änderungen sind in erster Linie darauf zurückzuführen, daß auch der Lagebericht und die Darstellung der Verwendung des Ergebnisses im Bundesanzeiger bekanntgemacht werden sollen. Außerdem erscheint es nicht länger zweckmäßig, Unternehmen von der Verpflichtung des § 283 Abs. 1 Nr. 3 HGB (Angabe der gesetzlichen Vertreter und der Mitglieder eines Aufsichtsrats) auszunehmen.

Zu Nummer 9 – Aufhebung des § 10 PublG

Die Vorschrift kann aufgehoben werden, weil sie in § 9 Abs. 3 bis 5 PublG eingearbeitet worden ist.

Zu Nummer 10 bis 12 – §§ 13, 14, 15 PublG

Es handelt sich ausschließlich um Folgeänderungen.

Zu Nummer 13 – § 16 PublG

Die einschränkende Änderung ist zur Anpassung an Artikel 57 der Vierten Richtlinie erforderlich.

Zu Nummer 14 – § 17 PublG

Die Neufassung des Absatzes 1 vereinfacht die Regelung. Die Nummern 1 und 2 werden gestrichen. Die Nummer 3 wird eingeschränkt, weil sich die Strafbarkeit dieser Tatbestände nunmehr aus § 286 HGB ergibt.

Zu Nummer 15 – § 19 PublG

Die Ergänzung der Vorschrift bezweckt, das Verhältnis zum Straftatbestand in § 288 HGB klarzustellen.

Zu Nummer 16 – § 20 PublG

Die Verweisung auf § 10 Abs. 4 PublG und § 178 AktG wird gestrichen, weil § 10 PublG aufgehoben wird und sich der bisher in § 178 AktG geregelte Sachverhalt nunmehr aus § 283 HGB ergibt. Entsprechend wird die Verletzung dieser Vorschrift im Handelsgesetzbuch sanktioniert, und zwar in § 289 HGB als Ordnungswidrigkeit. § 20 PublG bedarf weiterer Anpassungen, sobald mit der Durchführung der Konzernbilanzrichtlinie (Siebente Richtlinie) auch die Konzernrechnungslegungsvorschriften angepaßt werden.

Zu Nummer 17 – § 21 PublG

Bei den vorgeschlagenen Änderungen handelt es sich um bloße Folgeänderungen der Verweisungen auf geänderte Vorschriften.

Zu Artikel 6 – Änderung der Wirtschaftsprüferordnung

I. Vorbemerkung

1. Wie zu § 277 Abs. 1 HGB ausgeführt wird, soll es dabei bleiben, daß nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gesetzliche Abschlußprüfer sein können; es soll jedoch den Steuerberatern, vereidigten Buchprüfern und Rechtsanwälten, die nachweisen, daß sie derzeit im Bereich der künftig prüfungspflichtigen Gesellschaften umfassend tätig sind und über längere Berufserfahrung verfügen, die Möglichkeit eingeräumt werden, im Wege eines erleichterten Berufsexamens Wirtschaftsprüfer zu werden. Die Änderungen der Wirtschaftsprüferordnung dienen diesem Zweck.

   Die Pflichtprüfung ist die berufstypische Aufgabe des Wirtschaftsprüfers (§ 2 Abs. 1 WPO), für die er sich durch eine mindestens fünfjährige praktische Ausbildung, von der wenigstens vier Jahre als Prüfungstätigkeit abgeleistet werden müssen (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 WPO), und das hohe Anforderungen stellende Wirtschaftsprüferexamen — §§ 12 ff. WPO; Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer vom 31. Juli 1962 (BGBl. I S. 529), zuletzt geändert durch Verordnung vom 5. Dezember 1975 (BGBl. I S. 3007) — qualifiziert hat.

2. Steuerberatern wird bereits nach geltendem Recht das Wirtschaftsprüferexamen dadurch erleichtert, daß sie die Prüfung in verkürzter Form ablegen können. Bei der Prüfung in verkürzter Form entfällt die schriftliche und mündliche Prüfung im Steuerrecht (§ 13 WPO); statt der sonst erforderlichen sieben schriftlichen Aufsichtsarbeiten brauchen Steuerberater nur fünf anzufertigen (§§ 7, 8 der Prüfungsordnung). Außerdem kann eine Tätigkeit als Steuerberater bis zu zwei Jahren auf die für das Wirtschaftsprüferexamen nachzuweisende vierjährige Prüfungstätigkeit angerechnet werden (§ 9 Abs. 3 Satz 1 WPO). In der Praxis sind die weitaus meisten Bewerber, die sich zum Wirt-

schaftsprüferexamen melden, vorher bereits als Steuerberater tätig gewesen.

3. Die Neueinführung der GmbH-Pflichtprüfung schränkt den beruflichen Aufgabenbereich des Steuerberaters rechtlich zwar nicht ein – die Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen gehört nicht zum Berufsbild des Steuerberaters nach § 33 des Steuerberatungsgesetzes –, wohl aber können sich für solche Berufsangehörige, die neu prüfungspflichtige Gesellschaften steuerlich beraten oder bei ihnen freiwillige Jahresabschlußprüfungen vornehmen, nachteilige Auswirkungen insbesondere dadurch ergeben, daß sich das Unternehmen in Zukunft von dem als Abschlußprüfer tätigen Wirtschaftsprüfer auch steuerlich beraten läßt.

4. Zugunsten der für neu prüfungspflichtige Gesellschaften tätigen Steuerberater wird sich die Verschärfung der Unvereinbarkeitsvorschriften des bisherigen § 164 AktG bei der Übernahme in § 277 HGB (Artikel 1 Nr. 12) auswirken. Wer die Handelsbücher geführt oder bei der Aufstellung des Jahresabschlusses über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt hat, darf nicht außerdem als Abschlußprüfer tätig werden. Der Abschlußprüfer darf die genannten Tätigkeiten nicht übernehmen, so daß er auch den damit befaßten Steuerberater insoweit nicht verdrängen kann.

5. Der Bundesminister der Justiz hat durch eine Repräsentativumfrage, die in seinem Auftrag von der IHK-Datenverarbeitungsgemeinschaft e. V. in Zusammenarbeit mit dem Deutschen Industrie- und Handelstag, der Bundessteuerberaterkammer und der Wirtschaftsprüferkammer 1979 durchgeführt wurde, ermittelt, in welchem Umfang Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer bei GmbH und GmbH & Co KG, vor allem prüfend, tätig sind.

   Danach ließen 1978 von den GmbH, die im Zeitpunkt der Umfrage die Größenmerkmale überschritten, die der Entwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes im Einklang mit der Vierten Richtlinie für die Prüfungspflicht bestimmt (mittlere und große GmbH), 86,2 v. H. ihren Jahresabschluß durch einen Angehörigen der genannten Berufe in irgendeiner Form prüfen; diese Prüfungen wurden zu

   82,7 v. H. von Wirtschaftsprüfern,
   15,0 v. H. von Steuerberatern,
   1,6 v. H. von Steuerbevollmächtigten,
   0,7 v. H. von Rechtsanwälten

   durchgeführt.

   72,7 v. H. ließen sich steuerlich beraten, diese Beratungen wurden zu

   60,5 v. H. von Wirtschaftsprüfern,
   33,1 v. H. von Steuerberatern,
   3,8 v. H. von Steuerbevollmächtigten,
   2,6 v. H. von Rechtsanwälten

   durchgeführt.

   Von den mittleren und großen GmbH & Co KG ließen 1978 70,1 v. H. ihren Jahresabschluß durch einen Angehörigen der genannten Berufe in irgendeiner Form prüfen; diese Prüfungen wurden zu

   66,2 v. H. von Wirtschaftsprüfern,
   30,9 v. H. von Steuerberatern,
   2,9 v. H. von Steuerbevollmächtigten,
   0,0 v. H. von Rechtsanwälten

   durchgeführt.

   86 v. H. ließen sich steuerlich beraten; diese Beratungen wurden zu

   52,0 v. H. von Wirtschaftsprüfern,
   40,9 v. H. von Steuerberatern,
   4,4 v. H. von Steuerbevollmächtigten,
   2,7 v. H. von Rechtsanwälten

   durchgeführt.

   Der Umfang der Betreuung durch vereidigte Buchprüfer wurde nicht ermittelt.

   Wenn der Anteil der Steuerberater im Bereich der freiwilligen Prüfung und der steuerlichen Beratung künftig prüfungspflichtiger Unternehmen auch hinter dem der Wirtschaftsprüfer zurückbleibt, so ist doch nicht zu verkennen, daß der einzelne Steuerberater im Einzelfall Mandatsverluste erleiden kann, wenn nicht eine entsprechende Besitzstandsregelung getroffen wird.

6. Ziel des vorliegenden Artikels 6 ist es, den betroffenen Berufsangehörigen zu ermöglichen, im Rahmen einer zeitlich befristeten Übergangsregelung unter erleichterten Voraussetzungen Wirtschaftsprüfer zu werden.

   Der Entwurf geht von folgenden Grundsätzen aus:

   a) Auch für die Zukunft soll es bei einem einheitlichen Prüferberuf bleiben.

   b) Die Qualität und das hohe fachliche Niveau der Abschlußprüfung müssen erhalten bleiben; die Prüfung muß daher entsprechend qualifizierten Prüfern vorbehalten werden.

   c) Steuerberatern, vereidigten Buchprüfern und Rechtsanwälten soll zur Vermeidung der bezeichneten Nachteile im Wege einer Besitzstandsregelung der Übergang in den Wirtschaftsprüferberuf ohne unzumutbare Belastungen ermöglicht werden.

   d) Die Qualifikation als Abschlußprüfer soll durch eine schriftliche und mündliche Prüfung erfolgen, die die für die praktische Berufsarbeit des Wirtschaftsprüfers besonders wichtigen Prüfungsgebiete umfaßt.

   e) Bewerber, die nachweisen, daß sie bereits praktische Erfahrungen in der freiwilligen Prüfung künftig prüfungspflichtiger Unternehmen haben, sollen auf Antrag von der schriftlichen Prüfung befreit werden, gleiches gilt für ältere Bewerber mit langjähriger Berufserfahrung.

Die vorgeschlagenen Änderungen der Wirtschaftsprüferordnung entsprechen diesen Grundsätzen.

7. Da es nur um eine Besitzstandsregelung und nicht um eine Neuordnung der Berufe geht, können nur solche Personen berücksichtigt werden, denen die bezeichneten Nachteile drohen. Der erleichterte Übergang in den Wirtschaftsprüferberuf kann daher nicht allen Angehörigen der steuerberatenden Berufe ermöglicht werden.

   Die Eingrenzung des Kreises der Steuerberater, die auf Grund der Übergangsregelung Wirtschaftsprüfer werden können, soll nach Kriterien erfolgen, die die bisherige berufliche Tätigkeit und Berufserfahrung berücksichtigen. Dabei können nur Personen begünstigt werden, denen bei Neueinführung der Pflichtprüfung für GmbH und GmbH & Co in besonderem Maße der Verlust von seit Jahren bei ihnen liegenden Mandaten droht und denen das Wirtschaftsprüferexamen in Anbetracht ihrer bisherigen beruflichen Tätigkeit nicht in vollem Umfang zuzumuten ist.

8. Vereidigte Buchprüfer, zu deren beruflichen Aufgaben schon heute Prüfungen auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens, insbesondere Buch- und Bilanzprüfungen, gehören (§ 129 Abs. 1 Satz 1 WPO), sollen in die Übergangsregelung einbezogen werden, und zwar zu den gleichen Bedingungen wie Steuerberater. Der Beruf des vereidigten Buchprüfers wurde bereits 1961 geschlossen; am 1. Januar 1981 gab es nur noch 142 Angehörige dieses Berufsstandes.

9. Steuerbevollmächtigte werden zur Übergangsprüfung nur zugelassen, wenn sie spätestens im Zeitpunkt der Antragstellung Steuerberater sind. Personen, die von der Möglichkeit des Übergangs vom Steuerbevollmächtigten zum Steuerberater nach § 157 des Steuerberatungsgesetzes keinen Gebrauch gemacht haben, obwohl diese Möglichkeit seit 1973 besteht, können in die Übergangsregelung nicht einbezogen werden. Auch nach bisherigem Recht werden Steuerberater und Steuerbevollmächtigte im Rahmen der Zulassungsvoraussetzungen zum Wirtschaftsprüferexamen unterschiedlich behandelt (vgl. § 9 Abs. 3 Satz 1, Abs. 6 Satz 1, § 13 und § 28 Abs. 2 Satz 1 WPO); Steuerbevollmächtigte werden insbesondere nicht von der Prüfung im Steuerrecht des Wirtschaftsprüferexamens befreit. Bei der hier vorgeschlagenen Übergangsregelung werden Steuerbevollmächtigte, die Steuerberater geworden sind, aber insoweit begünstigt, als im Rahmen von § 131 Abs. 2 Nr. 1 WPO Zeiten der Bevollmächtigtentätigkeit angerechnet werden.

   Andererseits wäre eine Nichteinbeziehung der Steuerberater, die sich im Wege des § 157 des Steuerberatungsgesetzes qualifiziert haben, nicht vertretbar. Die verschiedenen Gruppen von Steuerberatern sind inzwischen zu einem Beruf zusammengewachsen und werden auch nach geltendem Recht im Rahmen der Zulassungsvoraussetzungen zum (normalen) Wirtschaftsprüferexamen gleich behandelt.

10. Rechtsanwälte sind mit der steuerlichen Betreuung und freiwilligen Prüfung künftig prüfungspflichtiger Unternehmen nur verhältnismäßig selten befaßt (vgl. oben unter 5). Das Schwergewicht ihrer beruflichen Tätigkeit liegt allgemein in anderen Bereichen. Doch gibt es Anwälte, die auf steuerlichem Gebiet tätig sind und deren Interessen ebenfalls schutzwürdig erscheinen. Sie sollen daher auch in die Übergangsregelung einbezogen werden.

11. Die Bewerber müssen ihre Qualifikation als gesetzliche Abschlußprüfer durch ein Examen nachweisen. Nur dadurch kann sichergestellt werden, daß sie die für die Prüfung von Jahresabschlüssen erforderliche Qualifikation besitzen. Im Interesse der Bewerber wird jedoch vorgeschlagen, die Qualifikation als Wirtschaftsprüfer zu erleichtern. Statt der sonst anzufertigenden fünf Aufsichtsarbeiten soll eine Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet des Wirtschaftlichen Prüfungswesens ausreichen. Auch die mündliche Prüfung soll auf das Wirtschaftliche Prüfungswesen konzentriert werden und daneben nur das Recht der GmbH und der Personenhandelsgesellschaft sowie das Berufsrecht umfassen; das sind nur etwa ein Drittel des Stoffs des üblichen Wirtschaftsprüferexamens. Damit werden wesentliche Erleichterungen geschaffen.

    Rechtsanwälte sollen zusätzlich auf dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens geprüft werden und auf diesem Gebiet eine weitere Aufsichtsarbeit anfertigen. Von der Prüfung im Gesellschaftsrecht sollen sie hingegen auf Antrag befreit werden.

12. Die Übergangsprüfung soll für Personen, die die Voraussetzungen für die Zulassung erfüllen, zusätzlich erleichtert werden, wenn sie nachweisen, daß sie bis zu einem bestimmten Zeitpunkt in mindestens fünf Fällen bei mindestens drei verschiedenen zukünftig der Pflichtprüfung unterworfenen Gesellschaften Jahresabschlüsse entsprechend aktienrechtlichen Grundsätzen geprüft, d. h. freiwillige Prüfungen von Jahresabschlüssen vorgenommen haben (§ 131 b Abs. 5 WPO). Diese Personen sollen nur eine mündliche Prüfung ablegen müssen.

13. Schließlich sollen auf Antrag von der schriftlichen Prüfung auch ältere Bewerber mit langjähriger Berufserfahrung befreit werden können. Sie sollen die Möglichkeit erhalten, den Qualifikationsnachweis in der Form (schriftlich und mündlich oder nur mündlich) zu erbringen, von der sie annehmen, daß er ihren individuellen Fähigkeiten am meisten entgegenkommt (§ 131 b Abs. 6 WPO).

14. Artikel 6 hat keine preislichen oder sonst gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen. Für den Bundeshaushalt und die Haushalte der Gemeinden werden sich keine Mehr- oder Mindereinnahmen ergeben. Die Ausführung des Gesetzes verursacht auch bei den Ländern keine zusätzlichen Verwaltungskosten, da kostendeckende Zulassungs- und Prüfungsgebühren vorgeschlagen werden.

II. Einzelbegründung

Zu Nummer 1 – Aufhebung des § 131 WPO

Nach § 131 WPO konnten bis 1968 vereidigte Buchprüfer einen Antrag auf Zulassung zu einer Übergangsprüfung stellen, die Voraussetzung für die Bestellung als Wirtschaftsprüfer war. Die Vorschrift ist heute ohne praktische Bedeutung und kann aufgehoben werden.

Zu Nummer 2 – Siebenter Teil. Erleichterte Bestellung von vereidigten Buchprüfern, Steuerberatern und Rechtsanwälten zu Wirtschaftsprüfern

– § 131 WPO

In § 131 sollen die Voraussetzungen festgelegt werden, bei deren Vorliegen der Bewerber zum erleichterten Wirtschaftsprüferexamen zugelassen wird. Da nur Personen zugelassen werden können, denen mit Einführung der Pflichtprüfung in besonderem Maße der Verlust von Mandaten droht, müssen Kriterien gefunden werden, die diesen Sachverhalt abdecken und möglichst einfach zu handhaben sind. Als solche bieten sich die Dauer der selbständigen Berufstätigkeit, die Dauer der Betreuung künftig prüfungspflichtiger Gesellschaften sowie die Höhe der Einnahmen des Bewerbers aus Tätigkeiten für künftig prüfungspflichtige GmbH und Gesellschaften im Sinne des § 178 HGB (Kapitalgesellschaften & Co) im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit an.

Absatz 1 enthält den Grundsatz, daß vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte unter erleichterten Bedingungen als Wirtschaftsprüfer bestellt werden können, auch wenn sie nicht die Voraussetzungen des Ersten und Zweiten Abschnitts des Zweiten Teils der Wirtschaftsprüferordnung erfüllen.

Verzichtet werden soll auf eine bestimmte Zeit praktischer Prüfungstätigkeit, wie sie § 8 Abs. 1 Nr. 2 i. V. mit § 9 WPO verlangt. Diese sonst erforderliche praktische Ausbildung, die während der Dauer zweier Jahre bei einem Wirtschaftsprüfer erfolgen muß (§ 9 Abs. 4 WPO), kann den Betroffenen wegen ihrer langjährigen Berufstätigkeit und der damit verbundenen Belastung im Rahmen einer erleichterten Übergangsregelung nicht zugemutet werden.

Absatz 2 nennt die Zulassungsvoraussetzungen.

In Satz 1 Nr. 1 wird eine hauptberufliche und selbständige Tätigkeit von fünf Jahren in eigener Praxis als vereidigter Buchprüfer, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter oder Rechtsanwalt verlangt. Die Tätigkeit als Steuerbevollmächtigter wird voll berücksichtigt, wenn der Antragsteller im Zeitpunkt der Antragstellung den Beruf eines vereidigten Buchprüfers, Steuerberaters oder Rechtsanwalts hauptberuflich und selbständig in eigener Praxis ausübt. Der Übergang in den Wirtschaftsprüferberuf setzt unter dem Gesichtspunkt der Qualifikation, aber auch des schutzwürdigen Besitzstands ein Mindestmaß an praktischer Berufserfahrung voraus.

Berücksichtigt werden können nur selbständig in eigener Praxis tätige Bewerber, da nur ihnen Mandatsverluste drohen. Eine Berücksichtigung auch der nicht selbständig in eigener Praxis tätigen Angehörigen der genannten Berufe erscheint mit der der vorgeschlagenen Übergangsregelung zugrundeliegenden Zielsetzung nicht vereinbar.

Als Stichtag für die berücksichtigungsfähige Zeit der selbständigen beruflichen Tätigkeit wird der 1. Januar 1980 vorgeschlagen. Dadurch werden Personen ausgeschlossen, die sich erst nach diesem Zeitpunkt – möglicherweise um die bereits bekannt gewordenen, in dem Gesetzentwurf vorgesehenen Zulassungsvoraussetzungen zu erfüllen – selbständig gemacht haben. Personen, die erst nach dem 1. Januar 1980, d. h. eineinhalb Jahre nach Verabschiedung der Bilanzrichtlinie vom 25. Juli 1978, ihre berufliche Tätigkeit als selbständiger Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, vereidigter Buchprüfer oder Rechtsanwalt aufgenommen haben, mußte bekannt sein, daß der deutsche Gesetzgeber die Pflichtprüfung in dem vorgesehenen Umfang zu erweitern hat und daß sie selbst voraussichtlich nicht zu gesetzlichen Abschlußprüfungen berechtigt sein würden. Sie mußten sich bei ihrer Niederlassung in eigener Praxis des Risikos bewußt sein, Mandate im Bereich künftig prüfungspflichtiger Unternehmen möglicherweise wieder zu verlieren.

Die Festlegung der Dauer und der Art der Tätigkeit des Bewerbers für Gesellschaften, die die Größenmerkmale für die Prüfungspflicht überschreiten, ist Gegenstand von Satz 1 Nr. 2. Verlangt wird die geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen oder die Durchführung von Prüfungen auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens für mindestens eine Gesellschaft, die die für die Pflichtprüfung maßgeblichen Größenmerkmale erfüllt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob das Unternehmen diese Größenmerkmale bereits im Zeitpunkt der Betreuung durch den Antragsteller erreicht oder überschritten hatte. Es soll genügen, wenn es erst in diese Größenordnung hineinwächst, sofern es spätestens zu dem der Antragstellung vorausgehenden Abschlußstichtag die für die Pflichtprüfung maßgeblichen Größenmerkmale überschritten hat oder zu erwarten ist, daß es diese Merkmale für das Geschäftsjahr 1985 voraussichtlich überschreiten wird. Dadurch wird den Bewerbern ermöglicht, bereits in den Jahren 1983 und 1984 den Antrag auf Zulassung zur Prüfung zu stellen.

Die Betreuung mehrerer Unternehmen in den genannten Größenordnungen und Rechtsformen soll nicht verlangt werden. Genügen soll der Nachweis der Betreuung eines Unternehmens dieser Art. Andernfalls würde man größere Praxen und Steuerberatungsgesellschaften begünstigen, denen es leichter fallen würde, mehrere solcher Mandate nachzuweisen.

Nachgewiesen werden muß jedoch eine bestimmte Dauer der Betreuung (drei Jahre). Nur dann kann davon ausgegangen werden, daß der Bewerber im Zeitpunkt des Antrags zur erleichterten Prüfung bereits nachhaltig und fortgesetzt im Bereich prüfungspflichtig werdender Unternehmen tätig war. Berufsangehörige, die erst nach dem 1. Januar 1980 die steuerliche Betreuung eines Unternehmens übernommen haben, sollen aus den bereits zu Satz 1 Nr. 1 genannten Gründen nicht berücksichtigt werden.

Als dritte Voraussetzung ist in Satz 1 Nr. 3 die Höhe der Einnahmen festgelegt, die aus Tätigkeiten im Bereich

von GmbH und Kapitalgesellschaften & Co in den Jahren 1980, 1981 und 1982 erzielt worden sein müssen. Nur derjenige, der über mehrere Jahre hin einen nicht ganz unbeachtlichen Teil seiner Einnahmen aus freier Berufstätigkeit im Bereich der GmbH oder Kapitalgesellschaften & Co erzielt hat, erscheint schutzbedürftig.

Zugrunde gelegt werden die Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit in eigener Praxis, und zwar nicht nur aus der Steuerberatung und der freiwilligen Prüfung, sondern aus der gesamten Tätigkeit. Ist ein Steuerberater zum Beispiel gleichzeitig als Rechtsanwalt zugelassen, so sind auch die Einnahmen aus der anwaltlichen Tätigkeit einzubeziehen. Eine Aufgliederung in Einnahmen als Steuerberater und Einnahmen als Rechtsanwalt wäre im Einzelfall mit zu großen Schwierigkeiten verbunden und ist aus Gründen der Praktikabilität nicht möglich.

Absatz 2 Satz 2 bestimmt, daß im Rahmen einer Sozietät nur der Partner zu der erleichterten Prüfung zugelassen wird, der nachweist, daß er bei den in Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 aufgeführten Tätigkeiten maßgeblich mitgewirkt hat. Dabei soll der Bewerber die Wahl haben, ob er bei der Errechnung der Bruttoeinnahmen im Rahmen von Absatz 2 Satz 1 Nr. 3 die von den Sozien insgesamt erzielten Einnahmen, die auf Grund seiner Tätigkeit erzielten Einnahmen oder den auf ihn nach dem Gewinnverteilungsschlüssel der Sozietät entfallenden Anteil der Bruttoeinnahmen zugrundelegen will.

Auch diese Wahlmöglichkeit ist aus Vereinfachungsgründen geboten.

Werden in einer Sozietät die Einnahmen zusammengefaßt, ohne daß unterschieden wird, welcher Partner jeweils für den einzelnen Mandanten tätig geworden ist, so kann man nicht zum Zwecke des Nachweises der Zulassungsvoraussetzungen von Absatz 2 Satz 1 Nr. 3 eine Einzelaufgliederung der Einnahmen auf die Partner verlangen. Das gilt auch bei gemischten Sozietäten. In den Fällen, in denen die Partner jedoch die auf Grund ihrer jeweiligen Tätigkeit im Rahmen der Sozietät erzielten Einnahmen tatsächlich gesondert ermitteln, kann auch diese Aufteilung zugrunde gelegt werden.

Absatz 3 stellt bestimmte Tätigkeiten der selbständigen Berufsausübung in eigener Praxis gleich. Diese Regelung ist notwendig, um es auch Buchprüfungsgesellschaften und Steuerberatungsgesellschaften zu ermöglichen, als Wirtschaftsprüfungsgesellschaften anerkannt zu werden (§ 131 d WPO). Dabei sollen jedoch nur solche Bewerber zugelassen werden, die nachweisen, daß sie an den in Absatz 2 Nr. 2 aufgeführten Tätigkeiten in dem dort genannten Zeitraum maßgeblich mitgewirkt haben.

Absatz 4 läßt Anträge auf Zulassung zur Übergangsprüfung nur bis zum 31. Dezember 1986 zu. Eine zeitliche Begrenzung ist notwendig, um sicherzustellen, daß möglichst bald wieder ausschließlich die Zulassungsvoraussetzungen und Prüfungsanforderungen des vollen Wirtschaftsprüferexamens gelten. Absatz 4 Satz 2 soll wie die entsprechende Regelung in § 156 Abs. 5 Satz 2 des Steuerberatungsgesetzes denjenigen Bewerbern einen Antrag auf erneute Zulassung ermöglichen, die in der Prüfung ohne Erfolg geblieben sind und die Prüfung wiederholen wollen.

Nach Absatz 5 Satz 1 soll über die Zulassung zur Prüfung abweichend von § 5 WPO kein besonderer Zulassungsausschuß, sondern die für die Wirtschaft zuständige oberste Landesbehörde entscheiden. Dadurch soll vermieden werden, daß der Bewerber seine Mandantenbeziehungen und Bruttoeinnahmen im Bereich von GmbH und Kapitalgesellschaften & Co Vertretern der Wirtschaft und Wirtschaftsprüfern, die im Zulassungsausschuß vertreten sind, offenlegen muß. Die Entscheidung über eine Befreiung von der schriftlichen Prüfung (§ 131 b Abs. 5 und 6 WPO) soll dem Prüfungsausschuß übertragen werden. Bei der Entscheidung über einen Antrag nach § 131 b Abs. 5 WPO ist die oberste Landesbehörde auf den Sachverstand der Mitglieder des Prüfungsausschusses angewiesen, die über die ihnen bei ihrer Tätigkeit bekanntgewordenen Tatsachen Verschwiegenheit zu bewahren haben.

Um den Schwierigkeiten des Nachweises und der Überprüfung der in Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 genannten Voraussetzungen Rechnung zu tragen, sieht Absatz 5 Satz 2 eine Versicherung an Eides Statt vor.

Soweit Absatz 6 Satz 1 auf die §§ 7 und 11 WPO verweist, ergibt sich aus der nur entsprechenden Anwendbarkeit der genannten Vorschriften in Verbindung mit Absatz 5 Satz 1, daß die für die Wirtschaft zuständige oberste Landesbehörde bei der Anwendung der §§ 7 und 11 WPO an die Stelle des dort genannten Zulassungsausschusses tritt.

– § 131 a WPO

Um das Gesetz nicht mit Detailregelungen zu überlasten, sieht § 131 a WPO nach dem Vorbild von § 14 WPO die Regelung von Einzelheiten der Prüfung sowie des Zulassungs- und Prüfungsverfahrens durch Rechtsverordnung vor.

– § 131 b WPO

Absatz 1 legt fest, daß sich die Prüfung in einen schriftlichen und einen mündlichen Prüfungsteil gliedert.

Absatz 2 Satz 1 enthält eine im Vergleich zu dem Katalog in § 5 der Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer weitgehende Beschränkung der Prüfungsgebiete. Die Prüfung soll das Wirtschaftliche Prüfungswesen, die Buchführung und das Bilanzwesen, das Recht der GmbH und der Personenhandelsgesellschaft sowie das Berufsrecht umfassen, und zwar unter besonderer Berücksichtigung der praktischen Berufsarbeit des Wirtschaftsprüfers bei gesetzlichen Abschlußprüfungen. Steuerberater können auf Antrag von der Prüfung auf dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens, Rechtsanwälte von der Prüfung im Gesellschaftsrecht befreit werden. Rechtsanwälte müssen zwingend auf dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens, das für die Tätigkeit als Abschlußprüfer besonders wichtig ist, geprüft werden, weil dieses Gebiet zwar im Steuerberaterexamen (§ 12 des Steuerberatungsgesetzes), in den juristischen Staatsexamen jedoch, wenn überhaupt, nicht in dem Maße geprüft

wird, daß man davon ausgehen könnte, Rechtsanwälte seien in diesem Bereich genügend qualifiziert für die Berufsarbeit als Abschlußprüfer. Andererseits erscheint es vertretbar, Rechtsanwälte auf Antrag von der Prüfung im Gesellschaftsrecht zu befreien.

Die verkürzte Prüfung hat zwar einen nur eingeschränkten Qualifikationsnachweis zur Folge, sie ist jedoch im Interesse der Bewerber als vorübergehende Maßnahme im Rahmen einer Übergangsregelung vertretbar.

Die in Absatz 3 Satz 1 vorgesehene Klausur auf dem Gebiet des Wirtschaftlichen Prüfungswesens erscheint in besonderem Maße geeignet, sicherzustellen, daß die zu bestellenden Personen in der Lage sind, Prüfungen verantwortlich unter Beachtung der dafür geltenden gesetzlichen Vorschriften und Berufsgrundsätze durchzuführen.

Die Dauer der mündlichen Prüfung soll für den einzelnen Bewerber eine Stunde nicht überschreiten.

Absatz 4 bestimmt, daß die Prüfung vor dem bei der obersten Landesbehörde eingerichteten Prüfungsausschuß abgelegt wird, und regelt die Zusammensetzung des Prüfungsausschusses. Wegen des geringeren Umfangs der Prüfung ist ein kleinerer Prüfungsausschuß vorgesehen, als er in § 3 Abs. 2 der Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer vorgeschrieben ist. Mehrere Wirtschaftsprüfer als Mitglieder des Prüfungsausschusses sind erforderlich, weil das Wirtschaftliche Prüfungswesen den Schwerpunkt der Prüfung bildet.

Absatz 5 sieht vor, Bewerber mit besonderer Prüfungserfahrung auf Antrag von der schriftlichen Prüfung zu befreien. Die Befreiung erscheint gerechtfertigt, wenn der Bewerber nachweist, daß er in mindestens fünf Fällen bei wenigstens drei verschiedenen prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften gegen Entgelt Abschlußprüfungen entsprechend den aktienrechtlichen Grundsätzen durchgeführt hat.

Absatz 6 sieht eine Befreiung von der schriftlichen Prüfung außerdem für Bewerber vor, die am 1. Januar 1987 das 50. Lebensjahr vollendet haben und mindestens zehn Jahre Berufserfahrung aufweisen. Damit soll der Tatsache Rechnung getragen werden, daß älteren Bewerbern mit langjähriger Berufserfahrung eine Aufsichtsarbeit weniger zugemutet werden kann als jüngeren Bewerbern mit weniger Berufserfahrung. Die Regelung soll dazu beitragen, älteren erfahrenen Bewerbern die Scheu vor der Prüfung zu nehmen. Allein auf eine langjährige Berufserfahrung kann deshalb nicht abgestellt werden, weil damit Bewerber ohne Studium, die schneller mit der praktischen Berufsarbeit beginnen konnten, ungerechtfertigt begünstigt würden.

– § 131 c WPO

Die Vorschrift regelt das Verfahren der Bestellung der Personen, die die Prüfung des § 131 b WPO bestanden haben, als Wirtschaftsprüfer.

Absatz 1 verweist auf den Dritten Abschnitt des Zweiten Teils der Wirtschaftsprüferordnung, der entsprechende Anwendung finden soll. Wie bereits ausgeführt, handelt es sich bei der Übergangsregelung um eine Regelung zur Wahrung des Besitzstandes. Auf die Dauer von fünf Jahren sollen die nach § 131 c WPO bestellten Wirtschaftsprüfer daher von der Prüfung der in § 131 c Abs. 1 WPO genannten Unternehmen zunächst ausgeschlossen bleiben. Diese Unternehmensformen unterliegen schon bisher gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen, zu denen Steuerberater, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte nicht zugelassen sind. Insoweit drohen ihnen also keine Nachteile. Aus diesem Grund und weil ein voller Qualifikationsnachweis nicht gefordert wird, ist für eine Übergangszeit von fünf Jahren eine nur beschränkte Prüfungsbefugnis vorgesehen. Nach Absatz 1 Satz 2 soll die Beschränkung in die Bestellungsurkunde, nicht aber in die Berufsbezeichnung aufgenommen werden.

Absatz 2 sieht vor, daß die nach Absatz 1 bestellten Wirtschaftsprüfer fünf Jahre nach ihrer Bestellung auf Antrag uneingeschränkt bestellt werden. Auf diese Weise soll erreicht werden, daß es nicht auf Dauer Wirtschaftsprüfer mit unterschiedlicher Prüfungsbefugnis gibt. Es ist davon auszugehen, daß nach fünf Jahren Tätigkeit als Abschlußprüfer die neuen Berufsangehörigen in den Beruf und seine Aufgaben hineingewachsen sind, so daß Einschränkungen nicht mehr erforderlich erscheinen.

– § 131 d WPO

Mit dieser Vorschrift soll sichergestellt werden, daß auch Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften in den Genuß der Übergangsregelung kommen. Voraussetzung dafür ist, daß die Personen, deren Qualifikation für die Anerkennung der Gesellschaft als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nach § 28 WPO maßgeblich ist, durch Inanspruchnahme der Übergangsregelung die Qualifikation als Wirtschaftsprüfer erwerben.

Zu Nummer 3 – Überschriften des Achten und Neunten Teils

Es handelt sich um Folgeänderungen, die sich aus der Einfügung des neuen Siebenten Teils ergeben.

Zu Artikel 7 – Änderung des Gesetzes über das Kreditwesen

Die Vorschriften des Gesetzes über das Kreditwesen müssen geändert werden, soweit sie sich auf die Rechnungslegung, die Prüfung und die Publizität von Kreditinstituten beziehen. Diese Vorschriften verweisen auf Vorschriften des Publizitätsgesetzes oder des Aktiengesetzes, die ihrerseits geändert werden, oder verwenden Begriffe, die in anderen Gesetzen an die Vierte Richtlinie angepaßt werden und für Kreditinstitute keinen anderen Inhalt haben sollten. Die Änderungen greifen jedoch nicht in die besonderen Rechnungslegungsvorschriften der Kreditinstitute ein. Insoweit wird von der Möglichkeit des Artikels 1 Abs. 2 der Vierten Richtlinie Gebrauch gemacht, wonach die Mitgliedstaaten bis zu einer späteren Koordinierung von einer Anwendung dieser Richtlinie auf Banken und andere Finanzinstitute absehen können. Soweit daher heute im Bereich der Rechnungslegung für Kreditinstitute Sonderregelungen bestehen, sollen diese unverändert fortgelten. Dies bedeutet jedoch nicht, daß

dadurch die künftige Harmonisierung dieser Vorschriften im Rahmen der EG präjudiziert wird. Änderungen sind im Rahmen des Bilanzrichtlinie-Gesetzes daher nur insoweit vorgesehen, als allgemeine Vorschriften des Publizitätsgesetzes oder des Aktiengesetzes über die Rechnungslegung schon bisher von Kreditinstituten zu beachten waren.

Zu Nummer 1 – § 10 KWG

Es handelt sich um eine Folgeänderung, die sich aus der Änderung des Genossenschaftsgesetzes ergibt.

Zu Nummer 2 – Überschrift vor § 25 a

Die §§ 25 a bis 26 a sollen im Interesse besserer Verständlichkeit in einem Unterabschnitt mit besonderer Überschrift zusammengefaßt werden. Dafür entfällt die Überschrift vor § 26 a.

Zu Nummer 3 – § 25 a KWG

Die Vorschrift muß geändert werden, weil nunmehr auch die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die Kapitalgesellschaft & Co (§ 178 HGB) von dem Anwendungsbereich des Publizitätsgesetzes auszunehmen sind. Auf diese Unternehmen soll in Zukunft das Publizitätsgesetz keine Anwendung mehr finden, weil die Gesellschaften auf Grund der vorgesehenen Änderungen des GmbH-Gesetzes und des Handelsgesetzbuchs unmittelbar nach diesen Gesetzen zur Rechnungslegung, Prüfung und Publizität verpflichtet sein werden. Die bisherige Regelung wird im übrigen Absatz 1.

In der Überschrift wird das Wort „Geschäftsbericht" durch das Wort „Lagebericht" ersetzt, weil die Vierte Richtlinie anstelle des Geschäftsberichts in Zukunft einen Lagebericht mit eingeschränktem Inhalt verlangt. Die bisher im Geschäftsbericht zu gebenden Erläuterungen und die zusätzlich zu machenden Angaben werden zukünftig im Jahresabschluß als Anhang zu machen sein. Neu ist, daß diese Vorschriften künftig auch für Zweigstellen ausländischer Kreditinstitute gelten sollen (Satz 3). Dies entspricht aber der bestehenden Praxis.

In Absatz 2 werden diejenigen Vorschriften aufgeführt, die zur Vermeidung von grundsätzlichen Änderungen vor der Harmonisierung der Rechnungslegung von Kreditinstituten im Rahmen der EG nicht anzuwenden sind oder nicht angewendet zu werden brauchen. Hierzu gehören auch § 186 Abs. 4 HGB und § 42 f Abs. 4 GmbHG.

Zu Nummer 4 – § 26 KWG

Die Vorschrift muß geändert werden, weil der Jahresabschluß in Zukunft aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang besteht. Darüber hinaus wird die Notwendigkeit einer Neufassung dazu benutzt, die Regelung des Absatzes 1 zu vereinfachen.

Der Rechtsangleichung und der Vereinfachung dient der Vorschlag, das bisher nur im KWG verwendete Wort „Prüfungsvermerk" durch „Bestätigungsvermerk" und „Vermerk über die Versagung der Bestätigung" zu ersetzen, weil diese Ausdrücke im Handelsgesetzbuch verwendet werden.

Zu Nummer 5 – Streichung der Überschrift vor § 26 a KWG

Die Überschrift wird gestrichen. Die Sondervorschriften in den §§ 26 a, 26 b KWG beziehen sich nicht mehr ausschließlich auf Kreditinstitute in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien. Sie sollen mit anderen Vorschriften unter der allgemeineren Überschrift vor § 25 a zusammengefaßt werden.

Zu Nummer 6 – § 26 a KWG

Der Anwendungsbereich der Vorschrift wird erweitert, um auch GmbH und Kapitalgesellschaften & Co, die Kreditinstitute sind, die Möglichkeit einzuräumen, nach Absatz 1 stille Reserven zu bilden und nach Absatz 2 auf die Darstellung über die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu verzichten. Ohne diese Ausnahme wäre es Kreditinstituten auf Grund der Anpassung an die Vierte Richtlinie in Zukunft nicht mehr gestattet, stille Reserven zu bilden und auf die Erläuterung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu verzichten. In Absatz 2 werden außerdem diejenigen die Bewertung betreffenden Vorschriften aufgenommen, die nicht angewendet zu werden brauchen.

Zu Nummer 7 – Aufhebung des § 26 b KWG

Die Vorschrift erübrigt sich auf Grund der Neufassung des § 256 Abs. 1 Nr. 1 und des § 258 Abs. 1 AktG. Eine Unterbewertung wird danach in Zukunft weder zur Nichtigkeit noch zu einer Sonderprüfung führen, wenn sie auf Grund gesetzlicher Vorschriften erlaubt ist. Diese Möglichkeit räumt § 26 a KWG ein.

Zu Nummer 8 – § 27 KWG

Absatz 1 ist zu ändern, weil der Geschäftsbericht entfällt und daher auch nicht mehr zu prüfen ist. Damit ist allerdings keine sachliche Änderung verbunden, weil die bisher zu prüfenden Teile des Geschäftsbrichts Bestandteil des Jahresabschlusses oder des Lageberichts werden. Die Neufassung wird dazu benutzt, die Vorschrift zu vereinfachen. Da die vorgeschriebenen Fristen in keinem anderen Gesetz niedriger sind, braucht ein Vorbehalt für kürzere Fristen nicht gemacht zu werden. Da es auch dabei bleiben soll, daß alle Kreditinstitute ihren Jahresabschluß prüfen lassen müssen, werden in Satz 5 § 182 HGB und § 42 b GmbHG von der Anwendung ausgenommen.

Absatz 2 muß neu gefaßt werden, weil in Zukunft nicht mehr auf die Vorschriften des Aktiengesetzes, sondern auf die des Handelsgesetzbuchs im Dritten Abschnitt des Dritten Buchs zu verweisen ist.

Der bisherige Absatz 3 wird aufgehoben, weil wegen der weitgehenden Anpassung der Vorschriften des Genossenschaftsgesetzes über die Prüfung an die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs und des Aktiengesetzes eine Sonderregelung nicht erforderlich ist. Die Prüfung kann vielmehr nach dem Genossenschaftsgesetz erfolgen.

Zu Nummer 9 – § 28 KWG

Absatz 2 Satz 3 dieser Vorschrift ist zu ändern, weil sich diese Regelung nunmehr aus § 276 Abs. 4 HGB ergibt.

Zu Nummer 10 – § 46 c KWG

Es handelt sich um eine Folgeänderung.

Zu Nummer 11 – § 53 KWG

Absatz 2 Nr. 3 Satz 1 dieser Vorschrift muß geändert werden, weil im Interesse der Gleichbehandlung der Zweigstellen mit Kreditinstituten, die eigene Rechtspersönlichkeit haben, von diesen ebenfalls ein Anhang als Teil des Jahresabschlusses verlangt werden soll.

Die Änderung des Satzes 2 ist erforderlich, weil die Vorschriften, auf die bisher verwiesen wird, weitgehend in das Handelsgesetzbuch übernommen werden.

Zu Artikel 8 – Änderung des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen

Die Änderung einiger Vorschriften des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen (VAG) ist erforderlich, weil in diesen Vorschriften auf Regelungen des Aktiengesetzes verwiesen wird, die sich nunmehr im Handelsgesetzbuch befinden. Außerdem muß die Ermächtigung in § 55 VAG zum Erlaß von Rechtsverordnungen zur Vermeidung von Überschneidungen an die Neuregelung im Handelsgesetzbuch angeglichen werden.

Die Rechnungslegungsvorschriften für Versicherungsunternehmen werden jedoch im übrigen nicht an die Vorschriften der Vierten Richtlinie angepaßt. Insoweit beabsichtigt die Kommission der EG, auf der Grundlage der Vierten Richtlinie eine besondere Richtlinie über die Rechnungslegung der Versicherungsunternehmen vorzuschlagen. Zur Vermeidung mehrfacher Änderungen der Rechnungslegung in diesem Bereich soll die Verabschiedung dieser Sonderrichtlinie abgewartet werden. Es soll daher von der Möglichkeit des Artikel 1 Abs. 2 der Vierten Richtlinie Gebrauch gemacht werden, wonach die Mitgliedstaaten bis zu einer späteren Koordinierung von einer Anwendung dieser Richtlinie auf Versicherungsunternehmen absehen können. Dies ist jedoch nur insoweit möglich, als Sondervorschriften bestehen. Soweit die aktienrechtlichen Vorschriften anzuwenden sind, müssen wegen der Änderung dieser Vorschriften gewisse Anpassungen vorgenommen werden. Grundsätzliche Änderungen werden jedoch vermieden. Die Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen vom 11. Juli 1973 (BGBl. I S. 1209), die eine umfassende Regelung der externen Rechnungslegung der Versicherungsunternehmen enthält, soll weitgehend unverändert fortgelten. Wegen der engen Verflechtung der Rechnungslegung für Versicherungsunternehmen mit der Rechnungslegung im allgemeinen ist jedoch nicht auszuschließen, daß Anpassungen erforderlich werden könnten.

Zu Nummer 1 – § 16 VAG

Die Änderung ist erforderlich, weil das bisherige Dritte Buch des Handelsgesetzbuchs Viertes Buch werden soll.

Zu Nummer 2 – § 35 VAG

Absatz 3 Satz 4 Nr. 1 der Vorschrift über den Aufsichtsrat soll geändert werden, weil sie überholt und mißverständlich ist. Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen werden nicht aus dem Jahresüberschuß, sondern schon vorher und unabhängig davon, ob ein Überschuß erzielt wurde, gebildet. Die jetzige Fassung ist daher zumindest mißverständlich. Sie wird ohne materielle Änderung vereinfacht.

Zu Nummer 3 – § 36 VAG

Die Änderung ist wegen der Änderung des § 256 AktG notwendig, der nunmehr lediglich auf § 162 Abs. 1 Satz 1 AktG verweist.

Zu Nummer 4 – § 36 a VAG

Absatz 1 der Vorschrift über die Rechnungslegung und die Aktivierung von Anlaufkosten kann gestrichen werden, weil sich die Verpflichtung zur Rechnungslegung und die Verweisung auf die anzuwendenden Vorschriften künftig aus § 55 VAG ergeben sollen.

Im bisherigen Absatz 2 wird eine sprachliche Anpassung an die neuere Terminologie vorgenommen. Außerdem wird sein Anwendungsbereich dadurch ausgedehnt, daß er in Zukunft auch für Kosten der Erweiterung gilt; dies entspricht § 241 Abs. 3 HGB.

Zu Nummer 5 – § 38 VAG

Es wird lediglich die Verweisung auf § 36 a VAG angepaßt.

Zu Nummer 6 – § 47 VAG

Die Vorschrift über die Abwicklung muß in Absatz 3 neu gefaßt werden, weil die Vorschriften des Aktiengesetzes, auf die verwiesen wird, zum Teil aufgehoben werden. Es wird daher eine Neufassung vorgeschlagen, die diese Änderungen berücksichtigt.

Zu Nummer 7 – § 53 c VAG

Absatz 3 Satz 2 Nr. 1 und 2 soll geändert werden, weil im Rahmen der Anpassung an die Vierte Richtlinie die verwendeten Begriffe geändert werden. Außerdem ändern sich die Verweisungen. Eine materielle Änderung ist damit nicht verbunden.

Die Neufassung des Absatzes 4 erfolgt aus den gleichen Gründen.

Zu Nummer 8 – Überschrift vor § 55 VAG

Die Überschrift ist in ihrer bisherigen Form mißverständlich, weil nicht nur die Bilanz, sondern der gesamte Jahresabschluß unter Einbeziehung des Lageberichts und der Buchführung zu prüfen ist.

Zu Nummer 9 – § 55 VAG

Die Vorschrift über den Jahresabschluß und den Lagebericht soll geändert werden, weil es einer besonderen Ermächtigung für den Erlaß von Rechtsverordnungen über die externe Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen nicht mehr bedarf. Die allgemeine Ermächtigung nach § 285 HGB deckt auch die branchenspezifische Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen ab, so daß hierauf in § 55 VAG verzichtet werden kann. Dies erlaubt gleichzeitig, die Vorschrift zu vereinfachen. Die Ermächtigung, die sich jetzt nur noch auf die interne Rechnungslegung gegenüber den Aufsichtsbehörden beziehen soll, wird außerdem in einen neuen § 55 a VAG eingestellt.

Absatz 1 wird im Grundsatz beibehalten. Neu wird aufgenommen, daß der Jahresabschluß und der Lagebericht in den ersten vier Monaten des Geschäftsjahrs aufzustellen sind. Die Verordnung über die Fristen soll aufgehoben werden. Es wird außerdem klargestellt, daß der Jahresabschluß und der Lagebericht der Aufsichtsbehörde einzureichen sind. Dabei wird gleichzeitig die einzuhaltende Frist festgelegt.

Absatz 2 übernimmt die entsprechenden Regelungen der Verordnung über die Fristen für die Aufstellung des Rechnungsabschlusses und die Einberufung der Hauptversammlung oder obersten Vertretung bei Versicherungsunternehmen vom 5. Februar 1968, die aufgehoben werden soll.

Absatz 3 entspricht im Grundsatz dem bisherigen Absatz 2. Er enthält diejenigen Vorschriften, die auf den Jahresabschluß von Versicherungsunternehmen anzuwenden sind. Die Vorschrift gilt jedoch nicht für kleinere Vereine im Sinne von § 53 Abs. 1 Satz 1 VAG.

Absatz 4 bestimmt entsprechend dem geltenden Recht, daß die Verordnungsermächtigung (jetzt in § 285 HGB) auch für kleine Vereine im Sinne des § 53 Abs. 1 Satz 1 gilt; er entspricht im übrigen dem bisherigen § 55 Abs. 2 a Satz 2.

Absatz 5 übernimmt aus dem bisherigen § 36 a Abs. 1 VAG, der aufgehoben werden soll, für Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, die nicht kleinere Vereine im Sinne des § 53 Abs. 1 Satz 1 VAG sind, die Verweisung auf die §§ 170 bis 177 des Aktiengesetzes. Diese Verweisung gilt auch für öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen. Gleichzeitig wird die Frist des § 177 des Aktiengesetzes für diese Unternehmen auf 15 Monate verlängert.

Absatz 6 übernimmt den bisherigen Absatz 3 ohne sachliche Änderung.

Zu Nummer 10 – § 55 a VAG

Die bisher in § 55 Abs. 2 a VAG enthaltene Verordnungsermächtigung soll auf die interne Rechnungslegung gegenüber der Aufsichtsbehörde beschränkt und gleichzeitig in einer besonderen Vorschrift verselbständigt werden.

Die Verordnungsermächtigung für die branchenspezifische externe Rechnungslegung ergibt sich in Zukunft aus § 285 HGB. Mit dieser Änderung geht gleichzeitig die Federführung auch für Formblattvorschriften und sonstige branchenspezifische Rechnungslegungsvorschriften auf den Bundesminister der Justiz über, der für die materiellen Rechnungslegungsvorschriften federführend ist. Die Mitwirkung des bisher federführenden Bundesministers der Finanzen und des Bundesministers für Wirtschaft wird dadurch gewährleistet, daß Rechtsverordnungen nach § 285 HGB nur im Einvernehmen mit diesen beiden Ministern erlassen werden können. Die Änderung erscheint im Interesse einer möglichst weitgehenden Wahrung der Rechtseinheit, auch soweit branchenspezifische Abweichungen erforderlich sind, zweckmäßig.

Absatz 1 entspricht in veränderter Fassung dem bisherigen § 55 Abs. 2 a Satz 1 Nr. 2 und 4 VAG. Die bisherige Nummer 1 entfällt, weil sie sich auf die externe Rechnungslegung bezieht. Die bisherige Nummer 3 kann ebenfalls entfallen, weil die Fristen nunmehr in § 55 Abs. 3 und 4 VAG geregelt werden sollen. Es bedarf auch nicht mehr der bisherigen Nummer 5. Die Regelung in § 55 Abs. 6 VAG, wonach den Versicherten auf Verlangen der Jahresabschluß und der Lagebericht zu übersenden sind, ist ausreichend. Ein Bedürfnis für weitergehende Regelungen besteht nicht.

Der bisherige § 55 Abs. 2 a Satz 2 VAG wird unter Beschränkung auf die interne Rechnungslegung als Satz 2 übernommen.

Absatz 2 entspricht dem bisherigen § 55 a Abs. 2 b VAG.

Absatz 3 übernimmt ohne inhaltliche Änderung den bisherigen § 55 Abs. 2 c VAG.

Zu Nummer 11 – § 56 VAG

Die Änderung des Absatzes 1 der Vorschrift über die Bewertung von Wertpapieren ist erforderlich, weil § 155 AktG durch §§ 262, 263, 264 Abs. 1 HGB ersetzt wird; außerdem ist auf die neue Regelung in § 265 Abs. 1 HGB und zur Klarstellung auf § 266 HGB zu verweisen. Schließlich soll die Anwendung des § 264 Abs. 2 HGB nicht ausgeschlossen werden.

Zu Nummer 12 – § 57 VAG

Die Vorschrift über die Abschlußprüfung muß geändert werden, weil die Verweisungen in Absatz 2 nicht mehr zutreffen. Sie kann bei dieser Gelegenheit außerdem vereinfacht werden.

Absatz 1 kann auf die Verpflichtung beschränkt werden, daß der Jahresabschluß durch Abschlußprüfer zu prüfen ist.

Absatz 2 wird insofern angepaßt, als in Satz 1 auf den Dritten Abschnitt des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs verwiesen wird, weil dort alle wesentlichen Vorschriften über die Abschlußprüfung rechtsform- und branchenunabhängig zusammengefaßt worden sind. Der bisherige Absatz 3 ist in Satz 2 eingearbeitet worden. Der Aufsichtsbehörde wird im Interesse größerer Effektivität gestattet, aus besonderem Anlaß die Erstreckung der Prüfung auf nur der Aufsichtsbehörde einzureichende Unterlagen zu verlangen. Die Begriffe Rechnungsabschluß und Jahresbericht werden wegen der veränderten Terminologie nicht mehr verwendet.

Der bisherige Absatz 3 kann entfallen, weil er in Absatz 2 eingearbeitet worden ist.

Zu Nummer 13 – § 83 VAG

Die Änderung ist aus terminologischen Gründen erforderlich.

Zu Nummer 14 – § 84 VAG

Die Änderung ist erforderlich, weil sich die Verweisungen auf das Aktiengesetz ändern.

Zu Nummer 15 – § 138 VAG

Mit dem Zusatz in Absatz 1 soll das Verhältnis zum neuen Tatbestand des § 288 HGB klargestellt werden.

Zu Nummer 16 – § 143 VAG

Mit den beiden Zusätzen soll das Verhältnis zum neuen Tatbestand des § 286 Nr. 1 und Nr. 2 HGB klargestellt werden.

Zu Nummer 17 – § 157 VAG

Bei der Einfügung in Absatz 1 handelt es sich um eine Folgeänderung, die auf die Verselbständigung des bisherigen § 55 Abs. 2 a, 2 b, 2 c in § 55 a zurückzuführen ist.

Zu Artikel 9 – Änderung des Gesetzes über die Auflösung und Löschung von Gesellschaften und Genossenschaften

Die Ergänzung des Löschungsgesetzes in § 2 wird vorgeschlagen, um eine wirksame Sanktion gegen Unternehmen zu haben, die ihrer Verpflichtung zur Offenlegung des Jahresabschlusses über einen längeren Zeitraum trotz Abmahnung nicht nachkommen. Es ist davon auszugehen, daß von den über 250 000 GmbH und den über 50 000 GmbH & Co, die heute in den Handelsregistern eingetragen sind, eine große Zahl eine gewerbliche Tätigkeit nicht ausübt und vermögenslos ist. In diesen Fällen ist damit zu rechnen, daß die Jahresabschlüsse nicht eingereicht werden und daß auch die Löschung von seiten der Gesellschafter nicht veranlaßt wird. Dies würde bedeuten, daß die Registergerichte auf Jahre hinaus die Versäumung der Offenlegungspflichten feststellen und entsprechende Maßnahmen einleiten müßten. Um in diesen Fällen die Durchführung der Löschung zu erleichtern, wird in § 2 Abs. 2 die Vermögenslosigkeit für den Fall unterstellt, daß die Jahresabschlüsse für zwei aufeinanderfolgende Jahre nicht offengelegt werden und dies auch nicht innerhalb von sechs Monaten nach Aufforderung durch das Gericht geschieht; dies gilt allerdings nur, wenn ein Beteiligter nicht glaubhaft gemacht hat, daß die Gesellschaft Vermögen besitzt. Die Arbeit der Registergerichte wird dadurch vereinfacht, weil alle Unternehmen, die vermögenslos sind, auf diesem Wege zur Löschung kommen.

Gleichzeitig wird § 2 Abs. 2 Satz 1 auf die Kapitalgesellschaft & Co erstreckt. Dies entspricht der neuen Regelung im nachfolgenden Satz 2.

Zu Artikel 10 – Aufhebung und Änderung weiterer Gesetze

Die Änderung einzelner Vorschriften verschiedener weiterer Gesetze ist erforderlich, um sie an die in den Artikeln 1 bis 8 vorgesehenen Änderungen anzupassen. Dabei geht es nur zum geringeren Teil um inhaltliche Änderungen. Überwiegend handelt es sich um terminologische Anpassungen sowie um die Berichtigung von Verweisungen. Soweit Gesetze aus diesem Grunde geändert werden müssen, wurden auch Folgeänderungen aufgenommen, die bei der Änderung anderer Gesetze nicht berücksichtigt wurden.

Zu Absatz 1 – Änderung des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes

Die Streichung in § 26 Abs. 3 Satz 2 ist erforderlich, weil der den Jahresabschluß erläuternde Teil des Geschäftsberichts künftig durch den in den Jahresabschluß einbezogenen Anhang ersetzt werden soll. Die Änderung in Satz 3 trägt der vorgesehenen Übernahme der Regelungen über die Abschlußprüfung in das Handelsgesetzbuch Rechnung.

Zu Absatz 2 – Änderung der Vergleichsordnung

Zu Nummer 1 – § 5 VerglO

Durch die vorgeschlagene Änderung sollen nach Handelsrecht buchführungspflichtige Schuldner künftig verpflichtet werden, ihre vollständigen Jahresabschlüsse vorzulegen. Der Sprachgebrauch entspricht dem des neuen § 39 Abs. 2 HGB, der auf das Dritte Buch des HGB verweist. Der Jahresabschluß umfaßt danach (§ 237 Abs. 1 HGB) neben der Bilanz auch die Gewinn- und Verlustrechnung und einen die beiden ersteren erläuternden und ergänzenden Anhang. Allerdings kann in den Fällen des neuen § 237 Abs. 1 Satz 2 HGB der Jahresabschluß ausschließlich aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung bestehen, weil die dort bezeichneten Unternehmen keinen Anhang aufzustellen brauchen.

Zu Nummer 2 – § 107 VerglO

Bei der Ersetzung der Angaben handelt es sich lediglich um eine Anpassung an die veränderte Paragraphenzählung der die Stille Gesellschaft betreffenden Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs.

Zu Nummer 3 – § 112 VerglO

Die Änderungen dienen der Anpassung von Verweisungen an zwischenzeitliche Änderungen der in Bezug genommenen Vorschriften. Soweit bei einzelnen in Bezug genommenen Vorschriften Änderungen durch den vorliegenden Gesetzentwurf bevorstehen, sind Datum und Fundstelle des letzten Änderungsgesetzes zunächst noch offen gelassen worden.

Zu Absatz 3 – Änderung des Gesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit

Zu Nummer 1 – § 132 FGG

Die Änderung ist wegen der vorgesehenen Aufnahme einer weiteren Zwangsgeldvorschrift in das Handelsgesetzbuch erforderlich.

Zu Nummer 2 – § 144 FGG

Die Änderung dient der Anpassung an den Sprachgebrauch des Aktiengesetzes.

Zu Nummer 3 – § 145 FGG

Die Änderungen dienen der Anpassung von Verweisungen an zwischenzeitliche Änderungen der in Bezug genommenen Gesetze.

Zu Absatz 4 – Änderung des Arbeitsgerichtsgesetzes

Die Änderungen der §§ 2 a, 10 und 83 stehen in Zusammenhang mit der in Artikel 10 Abs. 22 Nr. 4 vorgeschlagenen Streichung von § 8 Abs. 2 Satz 2 des Mitbestimmungsergänzungsgesetzes und dienen der gesetzestechnischen Zusammenfassung aller Verfahrensregeln über die Anfechtung der Wahl von Aufsichtsratsmitgliedern durch Arbeitnehmer im Arbeitsgerichtsgesetz. Materielle Änderungen sind damit nicht verbunden.

Zu Absatz 5 – Änderung der Kostenordnung

Die Änderung des § 50 Abs. 2 Satz 1 ist wegen der vorgeschlagenen Umbenennung des bisherigen Vierten Buchs des Handelsgesetzbuchs erforderlich.

Die Verweisung auf das Handelsgesetzbuch in § 121 folgt aus dem Umstand, daß die gerichtliche Bestellung und Abberufung von Abschlußprüfern jetzt rechtsformunabhängig im Handelsgesetzbuch geregelt werden soll. Die Änderung im übrigen hat nur terminologische Bedeutung.

Zu Absatz 6 – Änderung des Bürgerlichen Gesetzbuchs

Die Änderung des § 1841 Abs. 2 Satz 1 dient der Anpassung an den neueren handelsrechtlichen Sprachgebrauch, nach dem die Bilanz lediglich den Stand des Vermögens zu einem bestimmten Zeitpunkt wiedergibt und erst der vollständige, aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und bei offenlegungspflichtigen Unternehmen auch einem Anhang bestehende Jahresabschluß ein umfassendes Bild auch hinsichtlich der Einnahmen und Ausgaben vermittelt.

Zu Absatz 7 – Änderung des Gesetzes zur Änderung von Vorschriften des Handelsgesetzbuchs über das Seefrachtrecht

Die Änderungen des Artikels 6 dienen der Anpassung an die künftige Bezeichnung des bisherigen Vierten Buchs des Handelsgesetzbuchs sowie an die auf den Bundesminister der Justiz übergegangene Zuständigkeit.

Zu Absatz 8 – Änderung des Umwandlungsgesetzes

Die Änderung von § 53 Abs. 3 Satz 3 ist wegen der vorgesehenen Übernahme der Vorschriften über die Abschlußprüfung in das Handelsgesetzbuch erforderlich.

Zu Absatz 9 – Änderung des Gesetzes über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung

Die Änderungen dienen sowohl der Angleichung an durch diesen Gesetzentwurf vorgesehene Änderungen anderer Gesetze als auch – soweit die Änderungen unter Nummern 1 bis 13 betroffen sind – der Anpassung des Wortlauts der Vorschriften an den durch § 33 Abs. 1 des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung beschränkten Anwendungsbereich des Gesetzes. Im folgenden werden nur die Angleichungen an Änderungen anderer Gesetze besonders erwähnt.

Zu Nummer 1 – § 1 KapErhG

Die Ersetzung der Worte „Verteilung des Reingewinns" durch das Wort „Ergebnisverwendung" in Absatz 3 dient der Anpassung an den künftigen Sprachgebrauch in § 46 Nr. 1 GmbHG.

Zu Nummer 2 – § 2 KapErhG

Absatz 1 Satz 1 soll dem künftigen § 208 Abs. 1 Satz 1 AktG angeglichen werden, weil bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung ebenso wie bei Aktiengesellschaften künftig zwischen „Kapitalrücklage" und „Gewinnrücklagen" unterschieden werden muß. Außerdem soll in Zukunft die Umwandlung schon dann gestattet werden, wenn ein Beschluß über die Zuführung zu diesen Rücklagen gefaßt worden ist.

Die Neufassung von Absatz 2 Satz 2 hat zwei Änderungen zum Inhalt. Satz 2 Nr. 1 soll künftig entfallen, weil seit dem Fälligwerden des letzten Vierteljahresbetrags der Lastenausgleichs-Vermögensabgabe am 31. März 1979 (§ 34 Abs. 1 LAG) für eine „Rücklage für die Lastenausgleichs-Vermögensabgabe" (§ 218 Abs. 2 LAG) kein Raum mehr ist. Etwaige noch rückständige Vierteljahresbeträge wären als Verbindlichkeiten zu bilanzieren. Satz 2 Nr. 3 soll künftig entfallen, weil Beträge, die auf Grund steuerlicher Vorschriften erst bei ihrer Auflösung zu versteuern sind, nach dem vorgesehenen neuen § 249 HGB künftig nicht mehr unter Rücklagen, sondern in den Posten „Sonderposten mit Rücklageanteil" einzustellen sind.

Zu Nummer 3 – § 3 KapErhG

Da alle Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die bestimmte Größenmerkmale überschreiten, künftig verpflichtet sein werden, ihre Jahresabschlüsse durch Abschlußprüfer prüfen zu lassen, soll die in Absatz 2 vorgesehene Ausnahme in Zukunft nur noch den Gesellschaften gewährt werden, die keiner solchen Prüfungspflicht unterliegen.

Zu Nummer 4 – § 4 KapErhG

Die Änderung der Verweisung in § 4 Abs. 3 Satz 2 trägt der vorgesehenen Übernahme der Vorschriften über die Abschlußprüfung in das Handelsgesetzbuch Rechnung. Die Ausnahmevorschrift in § 4 Abs. 3 Satz 3 soll aus dem gleichen Grund geändert werden wie § 3 Abs. 2.

Zu Nummer 5 – § 5 KapErhG

Der neue § 5 entspricht dem bisherigen § 5 Abs. 2.

Zu Nummern 6 bis 9 – §§ 6 bis 11 KapErhG

Die Änderungen erfolgen aus dem in der Einleitung angeführten Grund (Beschränkung des Anwendungsbereichs auf GmbH).

Zu Nummer 10 – §§ 12 bis 14 KapErhG

Die Neufassungen der §§ 12 bis 14 sind aus Gründen der Gesetzesbereinigung und terminologischen Anpassung notwendig. In § 14 Abs. 2 Satz 2 bis 4 sollen die Worte „Verteilung des Reingewinns" jeweils aus dem gleichen Grund wie in § 1 Abs. 3 durch das Wort „Ergebnisverwendung" ersetzt werden.

Zu Nummern 11 bis 13 – §§ 15 bis 18 KapErhG

Zur Begründung wird auf die Einleitung verwiesen.

Zu Nummer 14 – § 27 KapErhG

Die Änderung der Verweisung in Absatz 1 trägt der vorgesehenen Übernahme der Bewertungsvorschriften in das Handelsgesetzbuch sowie ihrer künftig unmittelbaren Anwendbarkeit auch auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung Rechnung.

Zu Nummer 15 – § 33 KapErhG

Die Erweiterung der Verweisung in Absatz 2 Satz 1 ist notwendig, weil sonst die Buchwerte der verschmelzenden Gesellschaften nicht fortgeführt werden könnten.

Zu Absatz 10 – Änderung des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften

Der Wortlaut des geltenden § 1 Abs. 4 Satz 2 entspricht, soweit Aktiengesellschaften betroffen sind, § 61 Abs. 3 Satz 2 des Aktiengesetzes von 1937. Die vorgeschlagene Neufassung dient der Anpassung an die Vorschrift des § 68 Abs. 2 des Aktiengesetzes von 1965, nach der die Erteilung der Zustimmung stets dem Vorstand obliegt und die Satzung lediglich die Beschlußfassung über die Erteilung anderen Organen zuweisen kann.

Zu Absatz 11 – Änderung des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz

Die §§ 16 bis 19 und § 21 können aus den folgenden Gründen aufgehoben werden:

Die Lastenausgleichs-Vermögensabgabe ist abgelaufen, so daß es der Vorschriften in § 16 über den Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung und zur Umwandlung in Eigenkapital nicht mehr bedarf.

Die in § 17 für Jahresabschlußformblätter enthaltene Regelung hat keine Bedeutung mehr, weil die §§ 151 und 157 AktG aufgehoben werden und der neue § 151 AktG in Zukunft keine Formblattvorschriften mehr enthält.

§ 18 kann aufgehoben werden, weil die für die Prüfung von gemeinnützigen Wohnungsunternehmen notwendige Ausnahmeregelung in Zukunft in Artikel 25 des Einführungsgesetzes zum HGB enthalten sein wird.

§ 19 kann aufgehoben werden, weil § 164 Abs. 3 Nr. 3 AktG aufgehoben wird. Eine entsprechende Übergangsregelung ist für den neuen § 277 Abs. 3 Nr. 3 HGB in dem neuen Artikel 26 des Einführungsgesetzes zum HGB vorgesehen.

§ 21 kann aufgehoben werden, weil § 256 AktG neu gefaßt wird. Die dort bestimmten Fristen sind ohnehin für Jahresabschlüsse, die vor dem Inkrafttreten des Aktiengesetzes festgestellt worden sind, zwischenzeitlich abgelaufen.

Zu Absatz 12 – Aufhebung des Gesetzes über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses

Die Ermächtigung wird durch die allgemeinere Ermächtigung in § 285 HGB ersetzt, so daß dieses Gesetz entfallen kann.

Zu Absatz 13 – Änderung des Gesetzes über die Wahrnehmung von Urheberrechten und verwandten Schutzrechten

Zu Nummer 1 – § 9 UrhWahrnG

Die vorgeschlagenen Änderungen dienen dem Zweck, eine möglichst weitgehende Übereinstimmung der in den verschiedenen Bereichen geltenden Rechnungslegungsvorschriften zu wahren. Zu diesem Zweck sollen die bisher weitgehend an den Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes ausgerichteten Regelungen in § 9 an die vorgesehenen neuen Rechnungslegungsvorschriften im Handelsgesetzbuch angeglichen werden, soweit dies mit den Besonderheiten des Tätigkeitsgebiets der urheberrechtlichen Verwertungsgesellschaften vereinbar ist.

Die Änderung des Absatzes 1 dient der Anpassung an die Terminologie der Vierten Richtlinie. Die Änderung des Absatzes 2 trägt den vorgesehenen § 237 Abs. 2, § 270 Abs. 1 HGB Rechnung. Die Änderung des Absatzes 3 folgt dem Vorbild des neuen § 273 Abs. 1 HGB.

Die Änderungen in Absatz 4 Satz 1 und Absatz 5 Satz 2 dienen der Anpassung an den veränderten Sprachgebrauch.

Da zur Offenlegung verpflichtete Unternehmen künftig neben ihren Jahresabschlüssen auch ihre Lageberichte im Bundesanzeiger bekanntmachen müssen, wird vorgeschlagen, durch die Änderung des Absatzes 6 Satz 1 die Offenlegungspflicht der Verwertungsgesellschaften ebenso auszugestalten.

Durch den neuen Absatz 7 soll dem Umstand Rechnung getragen werden, daß für Verwertungsgesellschaften keine bestimmte Rechtsform vorgeschrieben ist. Für Verwertungsgesellschaften, die nach ihrer Rechtsform oder der Ausgestaltung ihres Betriebes weitergehenden Vorschriften hinsichtlich der Rechnungslegung und Prüfung unterliegen, soll aus § 9 keine Befreiung von der Einhaltung dieser Vorschriften folgen.

Zu Nummer 2 – § 20 UrhWahrnG

Die Änderung in Satz 2 Nr. 6 dient der terminologischen Anpassung.

Zu Absatz 14 – Änderung der Abgabenordnung (AO 1977)

Zu Nummer 1 – § 141 AO 1977

Die Änderung der Verweisung in Absatz 1 Satz 2 ist erforderlich, weil § 41 HGB künftig entfallen soll.

Zu Nummer 2 – § 145 AO 1977

Die Vorschrift wird geändert, um Absatz 1 Satz 1 an die Neufassung des § 38 Abs. 1 Satz 2 HGB anzupassen.

Zu Nummer 3 – § 147 AO 1977

Es handelt sich – ebenso wie bei den entsprechenden Änderungen des § 44 HGB – um sprachliche Änderungen zur Anpassung an die im Rahmen der Durchführung der Vierten Richtlinie teilweise veränderten Begriffe.

Zu Absatz 15 – Änderung des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen

Die Änderung von § 23 Abs. 1 Satz 3 trägt der vorgesehenen Übernahme der Definition der Umsatzerlöse in das Handelsgesetzbuch und der inhaltlichen Änderung dieser Definition Rechnung.

Zu Absatz 16 – Änderung des Gesetzes über die Deutsche Bundesbank

Die Änderung des § 26 Abs. 2 ist erforderlich, weil die Rechnungslegungsvorschriften einschließlich der Bewertungsvorschriften im Handelsgesetzbuch und nicht mehr im Aktiengesetz enthalten sein werden.

Zu Absatz 17 – Änderung des Gesetzes über die Kreditanstalt für Wiederaufbau

Mit der Änderung des § 9 Abs. 1 wird durch Verweisung auf das Publizitätsgesetz klargestellt, daß die Kreditanstalt für Wiederaufbau im Bereich der Rechnungslegung, Prüfung und Publizität wie die anderen Kreditinstitute behandelt wird.

Der bisherige Inhalt des § 9 Abs. 4 kann entfallen, weil sich die Bekanntmachungspflicht in Zukunft aus dem Publizitätsgesetz ergibt. Dafür wird der bisherige Absatz 1 Satz 2 übernommen; die Vorschriften der Reichshaushaltsordnung werden durch die nunmehr maßgeblichen Vorschriften des Haushaltsgrundsätzegesetzes und der Bundeshaushaltsordnung ersetzt.

Zu Absatz 18 – Änderung des Gesetzes über die Lastenausgleichsbank (Bank für Vertriebene und Geschädigte)

§ 9 Abs. 2 Satz 1 muß geändert werden, weil der Geschäftsbericht durch den Lagebericht ersetzt wird. Aus den zur Änderung des Gesetzes über die Kreditanstalt für Wiederaufbau dargelegten Gründen werden die Absätze 1 und 4 neu gefaßt und Absatz 6 aufgehoben. Auf die Begründung zu Absatz 17 wird daher verwiesen.

Zu Absatz 19 – Änderung des Hypothekenbankgesetzes

Zu Nummer 1 – § 24 HypBankG

Mit der Neufassung wird § 24 erheblich vereinfacht. Vorschriften über den Inhalt des Jahresabschlusses, wie sie im geltenden Absatz 1 enthalten sind, werden nicht mehr benötigt, weil sich diese Regelungen bereits aus dem Kreditwesengesetz ergeben (§§ 25 a ff.). Desgleichen bedarf es der in Absatz 2 enthaltenen Ermächtigung nicht mehr, weil sich diese zukünftig aus § 285 HGB ergibt. Die Regelung kann daher auf den bisherigen Absatz 1 Satz 4 beschränkt werden.

Zu Nummer 2 – § 25 HypBankG

Die Änderung dient der Anpassung der Verweisungen.

Zu Nummer 3 – § 28 HypBankG

Die Änderung des Absatzes 1 dient der terminologischen Anpassung. Absatz 3 kann gestrichen werden, weil § 160 AktG, der an die Stelle des § 128 des Aktiengesetzes von 1937 getreten ist, aufgehoben wird. Es bedarf keiner besonderen Klarstellung, daß im übrigen die Vorschriften über den Anhang zu beachten sind.

Zu Nummer 4 – § 35 HypBankG

Die Konkursordnung, auf die sich die Bekanntmachungsangabe bezieht, ist so häufig geändert worden, daß der Hinweis auf die 1898 geltende Fassung als anachronistisch erscheint. Die Bezugnahme auf die Vorschriften der Konkursordnung ist auch ohne Fundstellenangabe im Gesetzblatt bestimmt genug.

Zu Absatz 20 – Änderung des Gesetzes über Schiffspfandbriefbanken

Die Änderungen der §§ 22, 23 und 26 werden aus den gleichen Gründen vorgeschlagen wie die Änderungen der §§ 24, 25 und 28 des Hypothekenbankgesetzes.

Zu Absatz 21 – Änderung des Montan-Mitbestimmungsgesetzes

Die Änderungen der §§ 10 bis 12 dienen lediglich der Anpassung der Verweisungen an das geltende Aktiengesetz von 1965. Die Einfügung der „Berlin-Klausel" (§ 14 a) ist notwendig, um die Geltung der auf Grund des Montan-Mitbestimmungsgesetzes erlassenen Rechtsverordnungen in Berlin sicherzustellen.

Zu Absatz 22 – Änderung des Mitbestimmungsergänzungsgesetzes

Zu Nummer 1 – § 4 MitbestErgG

Die Änderung von Absatz 1 Satz 2 trägt dem Umstand Rechnung, daß auch andere Unternehmen als Aktiengesellschaften zur Prüfung ihres Jahresabschlusses durch Abschlußprüfer verpflichtet sein können. Sie dient im übrigen der Anpassung einer Verweisung. Die Änderungen in Absatz 3 betreffen ausschließlich die Anpassung von Verweisungen.

Zu Nummer 2 – § 5 MitbestErgG

Die Änderung dient der Anpassung einer Verweisung an das geltende Aktiengesetz.

Zu Nummer 3 – § 6 MitbestErgG

Die Änderung der Verweisungen berücksichtigt die Novellierung des Betriebsverfassungsgesetzes im Jahre 1972 und enthält im Vergleich zur bisherigen Rechtslage keine materiellen Unterschiede.

Zu Nummer 4 – § 8 MitbestErgG

Die Streichung von Absatz 2 Satz 2 steht im Zusammenhang mit der in Artikel 9 Absatz 4 vorgeschlagenen Ergänzung der §§ 2a, 10 und 83 des Arbeitsgerichtsgesetzes und dient der gesetzestechnischen Zusammenfassung aller Verfahrensregeln über die Anfechtung der Wahl von Aufsichtsratsmitgliedern durch Arbeitnehmer.

Zu Nummern 5 und 6 – §§ 11 und 13 MitbestErgG

Die Änderungen dienen der Anpassung von Verweisungen an das geltende Aktiengesetz von 1965.

Zu Nummer 7 – § 18 MitbestErgG

Die Änderungen betreffen lediglich die Anpassung der Verweisungen an die geänderte Paragraphenzählung der Kostenordnung.

Zu Nummer 8 – § 22 MitbestErgG

Die Ergänzung der „Berlin-Klausel" um den sich auf Rechtsverordnungen beziehenden Teil ist erforderlich, um die Geltung auch von Rechtsverordnungen in Berlin sicherzustellen.

Zu Absatz 23 – Änderung des D-Mark-Bilanzgesetzes

Die in § 58 vorgesehene Spruchstelle ist seit Jahren nicht mehr angerufen worden. Dies ist darauf zurückzuführen, daß die Fristen für die Anfechtung nach den §§ 57, 59 längst abgelaufen sind. Damit künftig bei den Landgerichten solche Spruchstellen nicht mehr gebildet werden müssen, werden die §§ 57, 58 und 59 aufgehoben. Entsprechend muß in § 68 Abs. 1 die Verweisung auf die §§ 57, 58 gestrichen werden.

Zu Absatz 24 – Änderung des D-Mark-Bilanzgesetzes für das Saarland

Die Streichung der §§ 40, 41 und 42 und die Änderung des § 48 Abs. 1 erfolgen aus den gleichen Gründen wie die des D-Mark-Bilanzgesetzes. Auf die Begründung zu Absatz 23 wird daher verwiesen.

Zu Absatz 25 – Aufhebung der Verordnung vom 5. Februar 1968 (BGBl. I S. 441)

Die Verordnung kann aufgehoben werden, weil sich die Fristen in Zukunft unmittelbar aus § 55 VAG ergeben.

Zu Absatz 26 – Änderung der Verordnung vom 4. Dezember 1934 (RGBl. I S. 1227)

Die Vorschriften des Artikels 1 Abs. 2 und 3 der Verordnung vom 4. Dezember 1934 (RGBl. I S. 1227) über die vorläufige Regelung in § 55 Abs. 2 GenG und § 56 Abs. 2 Satz 2 GenG werden durch die in Artikel 4 Nr. 16 und 17 des Entwurfs vorgesehenen Änderungen der §§ 55 und 56 GenG hinfällig. Sie sind daher aufzuheben.

Zu Artikel 11 – Übergangsvorschriften

In Artikel 11 werden alle Übergangsregelungen aufgenommen, die im Rahmen der erstmaligen Anwendung der in den Artikeln 1 bis 10 enthaltenen Vorschriften notwendig sind. Da das Bilanzrichtlinie-Gesetz so aufgebaut ist, daß es mit seiner Verkündung entfällt, weil es ausschließlich andere Gesetze ändert, sollen auch die Übergangsregelungen in bestehende Gesetze eingestellt werden. Nachdem der Schwerpunkt der Durchführung im Handelsgesetzbuch liegt, bietet sich für die Übergangsregelungen in erster Linie das Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuche an. Absatz 1 enthält daher alle Änderungen dieses Gesetzes, die für die erstmalige Anwendung der neuen handelsrechtlichen Vorschriften, insbesondere des Dritten Buchs, notwendig sind. Wegen der Änderung des § 29 GmbHG bedarf es einer weiteren Übergangsregelung. Da es kein Einführungsgesetz zum GmbH-Gesetz gibt, wird diese Übergangsregelung in das Gesetz zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften eingestellt. Dieses Gesetz enthält bereits Übergangsregelungen, die fortbestehen.

Zu Absatz 1 – Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuche

Zu Nummer 1 – Aufteilung in Abschnitte

Um die Lesbarkeit zu erleichtern, soll das Einführungsgesetz in zwei Abschnitte aufgeteilt werden. Der erste Abschnitt umfaßt die Artikel 1 bis 22 mit den bisherigen Einführungsvorschriften zum Handelsgesetzbuch. Der zweite Abschnitt soll die Artikel 23 ff. mit den neuen Übergangsvorschriften zum Bilanzrichtlinie-Gesetz aufnehmen. Aus diesem Grunde wird von Artikel 1 eine Abschnittsüberschrift eingefügt.

Zu Nummer 2 – Zweiter Abschnitt. Übergangsvorschriften zum Bilanzrichtlinie-Gesetz

– Zu Artikel 23 EGHGB

Absatz 1 schreibt die erstmalige Anwendung der neuen oder geänderten Vorschriften über die Rechnungslegung und deren Offenlegung erst für die Geschäftsjahre vor, die nach dem 31. Dezember 1983 beginnen. Bei Unternehmen, die das Kalenderjahr als Geschäftsjahr haben, ist dies das Geschäftsjahr 1984. Die in Artikel 55 Abs. 2 der Vierten Richtlinie vorgeschriebene Frist für die erstmalige Anwendung kann im Hinblick auf den Stand des Gesetzgebungsverfahrens nicht eingehalten werden. Die Unternehmen werden jedoch praktisch vom Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes (Artikel 13) bis zur ersten Aufstellung eines Jahresabschlusses nach neuem Recht (im Jahre 1985) mehr als eine Frist von achtzehn Monaten zur Verfügung haben. Beide Termine – für das Inkrafttreten und für die erstmalige Anwendung – werden je nach Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens verändert werden müssen. Den Unternehmen wird jedoch auch die Möglichkeit eingeräumt, die neuen Vorschriften auf frühere Geschäftsjahre anzuwenden. Unternehmen, die von dieser Möglichkeit Gebrauch machen wollen, müssen dann allerdings sämtliche Vorschriften und nicht nur einzelne anwenden. Die Übergangsrege-

lung bezieht sich nicht auf Vorschriften, die nicht die Rechnungslegung und deren Offenlegung betreffen, wie zum Beispiel die Strafvorschriften; diese treten mit dem in Artikel 13 bezeichneten Zeitpunkt in Kraft.

Absatz 2 regelt die erstmalige Anwendung der Vorschriften über die Prüfung von Jahresabschlüssen auf Unternehmen, die ihren Jahresabschluß auf Grund der neuen Vorschriften prüfen lassen müssen. Für Unternehmen, die das Kalenderjahr als Geschäftsjahr haben, ist dies das Geschäftsjahr 1986. Die erste Jahresabschlußprüfung muß in diesem Falle 1987 stattfinden.

Absatz 3 sieht für § 277 Abs. 2 Nr. 8 HGB über den Ausschluß von Abschlußprüfern einen noch späteren Anwendungszeitpunkt vor, nämlich das sechste Geschäftsjahr nach dem Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Gesetzes. Auf diese Weise soll den betroffenen Prüfern die Möglichkeit eingeräumt werden, ihren Mandantenkreis allmählich anzupassen.

– Zu Artikel 24 EGHGB

Die Übergangsregelung über die Bewertung ist wegen der Einführung von Mindestbewertungsvorschriften auch für GmbH und Kapitalgesellschaften & Co notwendig, weil sonst Zweifel entstehen könnten, wie Wertansätze, die mit den neuen Vorschriften nicht mehr vereinbar sind, zu behandeln sind. Die Regelung ist § 14 des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz 1965 nachgebildet.

Absatz 1 bezieht sich auf die Bewertung der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Die bisherigen Werte dürfen fortgeführt werden, weil sonst für jedes Wirtschaftsgut zu prüfen wäre, ob die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die zwischenzeitlichen Abschreibungen den neuen Vorschriften entsprechen. Dies wäre mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden. In vielen Fällen wäre es wegen Fehlens der Unterlagen auch nicht möglich, diese Frage mit hinreichender Sicherheit zu klären, zumal die Aufbewahrungsfristen für handelsrechtliche Unterlagen höchstens zehn Jahre betragen und Buchungsbelege nur sechs Jahre aufbewahrt werden müssen (§ 44 HGB).

Absatz 2 bezieht sich auf die erstmalige Anwendung der Bewertungsvorschriften auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens. Da Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens meist innerhalb des Geschäftsjahrs (häufig sogar mehrfach) umgesetzt werden, kann ohne Schwierigkeiten festgestellt werden, ob die Wertansätze den neuen Vorschriften entsprechen. Dennoch soll der Übergang in das neue Recht in den zwei aufgeführten Fällen erleichtert werden. Letztlich wird von dieser Regelung allerdings nur in den Fällen Gebrauch gemacht werden können, in denen das Wirtschaftsgut länger als ein Geschäftsjahr zum Vermögen des Unternehmens gehört.

Absatz 3 enthält eine Regelung für die Fälle, in denen die Werte aufgeholt werden. Den Unternehmen wird gestattet, diese Beträge sofort den Rücklagen zuzuführen, ohne daß diese Erträge den Jahresüberschuß erhöhen. Diese Regelung ist insbesondere für GmbH notwendig, weil die Reserven, die bisher der Absicherung des Unternehmens für die Zukunft dienten, sonst an die Gesellschafter ausgeschüttet werden müßten. § 29 GmbHG wird zwar dahin geändert, daß zukünftig auch offene Rücklagen gebildet werden können; diese Regelung ist aber auf GmbH, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens bestehen, nur dann anzuwenden, wenn die Gesellschafter dies beschließen. Die vorgeschlagene Regelung ist nicht zwingend, so daß auch eine ergebniswirksame Wertaufholung erfolgen kann.

Absatz 4 befreit vom Grundsatz der Stetigkeit sowohl für die Darstellung als auch für die Bewertung bei der erstmaligen Anwendung der Vorschriften. Da bei der erstmaligen Anwendung auch die Vorjahreszahlen nicht vergleichbar sein werden, wird für den ersten Jahresabschluß nach neuem Recht auf deren Angabe verzichtet.

Absatz 5 enthält eine Übergangsregelung für die Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens und die Darstellung des Postens „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs", die Artikel 15 Abs. 3 Buchstabe b der Vierten Richtlinie entspricht. In Änderung des geltenden Rechts muß diese Darstellung in Zukunft von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausgehen und die gesamten bisher durchgeführten Abschreibungen enthalten. Häufig wird es nicht mehr möglich sein, die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die zwischenzeitlichen Abschreibungen festzustellen. In diesen Fällen ist es selbstverständlich, daß die Angaben nicht gemacht werden können. Da den Unternehmen aber auch unverhältnismäßige Kosten oder eine unverhältnismäßige Verzögerung wegen der Ermittlung dieser Beträge nicht zugemutet werden soll, wird die Möglichkeit eingeräumt, in diesen Fällen von den Buchwerten des vorhergehenden Geschäftsjahrs auszugehen. Die Anwendung der neuen Regelung wird dadurch erheblich erleichtert. Da es das eigentliche Ziel der Regelung ist, die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der im Unternehmen noch vorhandenen Wirtschaftsgüter und die darauf vorgenommenen Abschreibungen insgesamt darzustellen, können die Unternehmen statt des Buchwerts des letzten Geschäftsjahrs auch jeden anderen Wert zugrunde legen, der diesem Ziel näher kommt; insbesondere können sie die Buchwerte eines früheren Geschäftsjahrs zugrunde legen oder auch die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten schätzen. Eine Neubewertung, die über die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinausgeht, dürfen sie allerdings nicht vornehmen.

– Zu Artikel 25 EGHGB

Diese Übergangsregelung für die Prüfung des Jahresabschlusses gestattet in Absatz 1, daß die Jahresabschlüsse von gemeinnützigen Wohnungsunternehmen entsprechend der bisherigen Regelung in § 18 EGAktG von den dafür in § 23 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes vorgesehenen Prüfungsverbänden geprüft werden. Um die Anforderungen an diese Prüfungsverbände den an Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu stellenden Anforderungen anzugleichen, soll die Ausnahmeregelung mit Ablauf von zehn Jahren seit dem Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Gesetzes nur noch für solche Prüfungsverbände gelten, bei

denen mindestens die Hälfte der Mitglieder des Vorstands Wirtschaftsprüfer ist. Die Übergangszeit von zehn Jahren ist gewählt worden, um den bestehenden Prüfungsverbänden die Anpassung an die Neuregelung ohne unzumutbare Belastung zu ermöglichen.

Absatz 2 ist ohne Vorbild. Genossenschaften und gemeinnützige Wohnungsunternehmen haben in den vergangenen Jahren Tochtergesellschaften in der Rechtsform der GmbH oder der Kapitalgesellschaft & Co gegründet. Diese Unternehmen dienen als Tochtergesellschaften genossenschaftlichen oder wohnungswirtschaftlichen Zwecken. Aus diesem Grunde werden sie bisher überwiegend von dem für die Prüfung der Muttergesellschaft zuständigen Prüfungsverband geprüft, bei dem sie auch Mitglied sind. Diese Praxis hat sich bewährt. Sie soll daher insoweit fortgeführt werden, als diese Prüfung den Anforderungen entspricht, die an Abschlußprüfer im Sinne des § 277 Abs. 1 HGB und zukünftig auf Grund des Vorschlags einer Achten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie der EG zu stellen sind. Aus diesem Grunde kann die Pflichtprüfung der Jahresabschlüsse von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Gesellschaften im Sinne des § 178 HGB nur solchen Prüfungsverbänden gestattet werden, bei denen mindestens die Hälfte der Vorstandsmitglieder Wirtschaftsprüfer ist. Ferner muß die Gesellschaft Mitglied des Prüfungsverbandes sein; außerdem muß § 277 Abs. 2 und 3 HGB angewendet werden.

Absatz 3 enthält diejenigen Vorschriften, die bei der Prüfung von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Gesellschaften im Sinne des § 178 HGB bei einer Prüfung durch Prüfungsverbände nach Absatz 2 zu beachten sind. Auch mit diesen Regelungen soll sichergestellt werden, daß die Prüfung derjenigen durch Abschlußprüfer im Sinne von § 277 Abs. 1 HGB gleichwertig ist.

– Zu Artikel 26 EGHGB

Die Vorschrift ist § 19 EGAktG nachgebildet. Sie ist erforderlich, weil die Unvereinbarkeitsregelungen in § 277 Abs. 2 und 3 HGB im Verhältnis zum geltenden Recht (§ 162 Abs. 2, 3 AktG) verschärft werden.

Zu Absatz 2 – Änderung des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften

Die Übergangsregelung in dem neuen § 7 ist notwendig, weil § 29 GmbHG über den Anspruch der Gesellschafter auf den Reingewinn geändert wird. Da wegen der Anwendung der Mindestbewertungsvorschriften auf GmbH die Bildung stiller Reserven nicht mehr in dem bisherigen Umfang möglich sein wird, soll durch Änderung des § 29 die Bildung offener Rücklagen in erleichterter Form ermöglicht werden.

§ 7 Abs. 1 führt in Abweichung von der Neufassung des § 29 GmbHG für bestehende Gesellschaften die bisherige Regelung über die Gewinnverwendung fort.

Absatz 2 soll sicherstellen, daß sich die Gesellschafter bestehender Gesellschaften möglichst bald mit der Frage auseinandersetzen, ob in Zukunft die neue gesetzliche Regelung für die Gewinnverwendung oder eine abweichende Vereinbarung maßgeblich sein soll. Änderungen des Gesellschaftsvertrags werden daher nach dem Inkrafttreten des Gesetzes nur dann in das Handelsregister eingetragen, wenn gleichzeitig zu dieser Frage eine Klarstellung im Gesellschaftsvertrag erfolgt.

Absatz 3 stellt klar, daß die Neufassung des § 29 GmbHG auf solche Gesellschaften erst nach Eintragung der nach Absatz 2 vorzunehmenden Änderung anzuwenden ist. Da § 29 GmbHG abdingbar ist, kann dies auch bedeuten, daß nicht der neue § 29 GmbHG, sondern eine abweichende Vereinbarung des Gesellschaftsvertrags anzuwenden ist.

Zu Artikel 12 – Berlin-Klausel

Die Vorschrift enthält die übliche Berlin-Klausel.

Zu Artikel 13 – Inkrafttreten

Im Hinblick auf den Stand des Gesetzgebungsverfahrens kann ein früherer Termin für das Inkrafttreten nicht in Betracht gezogen werden, obgleich die Vierte Richtlinie die Umsetzung bis zum 1. August 1980 verlangt.

Anlage 2

Stellungnahme des Bundesrates

1. **Zu dem Gesetzentwurf insgesamt**

Der Bundesrat bejaht das integrationspolitische Ziel einer Koordinierung des Gesellschaftsrechts innerhalb der Europäischen Gemeinschaften und erwartet davon eine begrüßenswerte Stärkung des europäischen Binnenmarktes. Gleichwohl ist er der Auffassung, daß bei den dazu notwendigen gesetzgeberischen Schritten — zumal in Zeiten, in denen die Wirtschaft einem anhaltenden schwierigen Strukturwandel unterliegt — zusätzliche Belastungen der Wirtschaft durch die notwendigen Umstellungen so gering wie möglich gehalten werden sollten. Der vorliegende Gesetzentwurf zur Durchführung der sog. Bilanzrichtlinie sollte sich deshalb auf die Umsetzung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung der Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften beschränken und zusätzliche Regelungen nur dort vorsehen, wo dies aus sachlichen Gründen zwingend erforderlich ist.

Der Bundesrat stellt mit großer Sorge fest, daß der von der Bundesregierung vorgelegte Entwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes trotz erkennbarer Verbesserungen gegenüber dem Vorentwurf in wesentlichen Grundsatzfragen erheblich über den eigentlichen Regelungsbedarf hinausgreift. Insoweit bestehen vor allem aus mittelstandspolitischer Sicht u. a. folgende schwerwiegende Bedenken, die im weiteren Gesetzgebungsverfahren noch eingehende Prüfungen erforderlich machen:

— Die mit dem Gesetzentwurf verfolgte Absicht, aus Anlaß der Bilanzrichtlinie im Rahmen des HGB die Rechnungslegung umfassend neu zu ordnen, erfaßt und verunsichert Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften, obwohl die Bilanzrichtlinie nur auf Kapitalgesellschaften zugeschnitten ist.

— Die Kapitalgesellschaft & Co. wird in vollem Umfang der GmbH gleichgestellt, obwohl sie nach ihrer handelsrechtlichen Struktur und historischen Entwicklung eine Personengesellschaft ist, die von der Bilanzrichtlinie nicht erfaßt wird; besondere Probleme dürften sich daraus vor allem für mittelständische Unternehmen in der Rechtsform der GmbH & Co. KG ergeben, die häufig als Familienbetriebe geführt werden.

— Die durch das Gesetz notwendigen Umstellungen im Rechnungslegungs- und Prüfungswesen lassen erhebliche kostenmäßige Belastungen für die betroffenen Betriebe erwarten, deren Umfang noch näher geprüft werden sollte. Auch aus diesem Grund sollte der Anwendungsbereich streng auf die Umsetzung der Bilanzrichtlinie beschränkt bleiben.

— Die vorgesehenen Übergangsfristen berücksichtigen nicht, daß die Umsetzung der Bilanzrichtlinie selbst um mehrere Jahre verspätet erfolgt und deshalb auch die Anpassungsfristen für die betroffenen Unternehmen entsprechend verlängert werden müssen.

2. **Zu Artikel 1** (insgesamt)

Der Bundesrat stimmt der Konzeption des Gesetzentwurfs, größen- und rechtsformunabhängige Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in das HGB aufzunehmen, im Grundsatz zu.

Er hält es aber für erforderlich, die vorgesehenen Regelungen im einzelnen unter Beachtung folgender Grundsätze zu überprüfen:

— Rechtsform- und größenunabhängige Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind nur insoweit in das HGB aufzunehmen, als dies zur Wahrung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und im Interesse der Rechtssicherheit gerade auch im Hinblick auf die mittelständischen Unternehmen unerläßlich ist. An Regelungsumfang und -dichte ist dabei ein strenger Maßstab zu stellen.

— Materielle Rechtsänderungen zu Lasten der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften gegenüber den geltenden handels- und steuerrechtlichen Anforderungen sind auszuschließen.

Der Bundesrat hält dazu noch eingehende Prüfungen für erforderlich (z. B. hinsichtlich der Notwendigkeit zusätzlicher Bilanzvermerke oder der in ihren praktischen Auswirkungen schwer einzuschätzenden Generalklausel des § 237 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die nur für bestimmte — wenn auch mehrere — Rechtsformen oder Unternehmensgrößen gelten, sind rechtsformspezifisch in die jeweiligen Spezialgesetze für Kapitalgesellschaften einzustellen. Der Bundesrat hält dabei unvermeidbare Mehrfachregelungen im Interesse einer besseren Übersichtlichkeit und Lesbarkeit des HGB für die insoweit mitbetroffenen Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften für vertretbar. Allenfalls könnte erwogen werden, zusätzliche Anforderungen an offenlegungs- bzw. prüfungspflichtige Unternehmen bezüglich der ordnungsmäßigen Buchführung

zwar in das HGB aufzunehmen, aber von den für alle Unternehmen geltenden Vorschriften durch eigene Unterabschnitte deutlich abzugrenzen.

3. **Zu Artikel 1 vor Nummer 1** (§ 9 HGB)

Die Bundesregierung wird gebeten, im Rahmen der vorgesehenen weiteren Richtlinien zu Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g EWGV auf folgende Änderungen des Gemeinschaftsrechts und sodann auf ihre Übernahme in das nationale Recht hinzuwirken:

a) Die Registergerichte sollen davon absehen können, von Schriftstücken, die nach dem vorliegenden Entwurf zum Handelsregister einzureichen sind, Abschriften zu erteilen, soweit die Schriftstücke vollständig im Bundesanzeiger bekanntgemacht sind.

b) Abschriften von Schriftstücken, die nach dem vorliegenden Entwurf zum Handelsregister einzureichen sind, sollen nicht beglaubigt werden.

Begründung

Zu a)

Nach § 9 Abs. 2 HGB kann jedermann von zum Handeslregister eingereichten Schriftstücken eine beglaubigte Abschrift fordern. Der Entwurf sieht insoweit, in Übereinstimmung mit Artikel 3 Abs. 3 der 1. Richtlinie des Rates zur Koordinierung der Schutzbestimmungen des Gesellschaftsrechts vom 9. März 1968, für Jahresabschlüsse und andere nach dem vorliegenden Entwurf zum Handelsregister einzureichende Unterlagen keine Ausnahme vor. Dies bedeutet angesichts der großen Zahl künftig offenlegungspflichtiger Unternehmen für die Registergerichte eine erhebliche Belastung. Sie wird sich, wegen des Umfangs der eingereichten Unterlagen, gerade bei solchen Unternehmen auswirken, die diese Schriftstücke ohnehin im Bundesanzeiger vollständig bekanntzumachen haben. Zumindest bei vollständig bekanntgemachten Schriftstücken sollte es daher dem Registergericht überlassen bleiben, ob es Abschriften erteilen oder den Antragsteller auf die Bekanntmachung im Bundesanzeiger verweisen will.

Zu b)

Durch die Beglaubigung der übersandten Abschriften wird zudem bei Dritten der unrichtige Eindruck erweckt, die zum Register eingereichten Schriftstücke seien vom Registergericht nicht nur auf ihre Vollständigkeit (vgl. § 284 Abs. 1 HGB), sondern auch auf ihre materielle Richtigkeit geprüft worden. Auf eine Beglaubigung dieser Abschriften, die ohnehin im Rechtsverkehr keine unmittelbaren Wirkungen entfalten können, sollte daher verzichtet werden.

4. **Zu Artikel 1 Nr. 2 Buchstabe b** (§ 39 Abs. 3 HGB)

In § 39 Abs. 3 Satz 2 sind am Ende nach dem Wort „entspricht" folgende Worte anzufügen:

„und anderweitig vorgeschriebene Fristen hierdurch nicht überschritten werden".

Begründung

§ 39 Abs. 3 Satz 2 HGB weist im ersten Halbsatz ausdrücklich darauf hin, daß abweichend von der allgemeinen Regelung im Einzelfall vorgeschriebene Fristen zu beachten sind. Ebenso sollte klargestellt werden, daß solche Fristen (vgl. z. B. § 179 Abs. 1 HGB; § 41 Abs. 2 GmbHG) auch bei Vorliegen der Voraussetzungen des zweiten Halbsatzes nicht überschritten werden dürfen.

5. **Zu Artikel 1 Nr. 10 insgesamt**

Der Bundesrat bittet die Bundesregierung, im weiteren Gesetzgebungsverfahren Notwendigkeit und Umfang der vorgesehenen Einbeziehung der Kapitalgesellschaften & Co. in die Vorschriften über Rechnungslegung, Prüfung und Abschlußpublizität kritisch zu überprüfen.

Die GmbH & Co. KG hat sich einem praktischen Bedürfnis der Wirtschaft entsprechend als personenhandelsrechtliche Alternative zur Kapitalgesellschaft herausgebildet und zunehmend an Bedeutung gewonnen. Diese Rechtsform findet sich überwiegend bei mittelständisch strukturierten Familienbetrieben, die durch die zusätzlichen Belastungen aus dem Bilanzrichtlinie-Gesetz besonders hart getroffen würden. Dabei geht es zum einen um die Kosten der Pflichtprüfung (bei den mittelgroßen und großen Gesellschaften) und der Veröffentlichung der Jahresabschlüsse, zum anderen um mittelstandspolitisch unerwünschte Nachteile infolge der Publizität im Wettbewerb mit Großunternehmen (Verbot der Bildung stiller Reserven, Offenlegung der Ergebnisverwendung und der persönlichen Verhältnisse der geschäftsführenden Gesellschafter). Wenn diese unerwünschte Folge auf Grund der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben schon nicht für die mittelständischen Unternehmen in der Rechtsform der GmbH vermeidbar ist, so sollte der vorhandene Regelungsspielraum wenigstens zugunsten der kleinen und mittleren Unternehmen in der Rechtsform der GmbH & Co. KG ausgenutzt werden.

Auch unter Würdigung der in der Begründung zum Gesetzentwurf genannten Argumente für eine Einbeziehung der Kapitalgesellschaft & Co. sollte nach Auffassung des Bundesrates zumindest eine differenzierte Lösung gesucht werden, die jedenfalls die in dieser Rechtsform geführten kleinen und mittleren Unternehmen von den zusätzlichen Belastungen durch das Bilanzrichtlinie-Gesetz ausnimmt. Dabei könnte auch eine nach Betriebsgrößen bzw. Umsatzmerkmalen abgestufte Lö-

sung erwogen werden, die wenigstens die „kleinen" Gesellschaften vom Anwendungsbereich der Vorschriften völlig ausnimmt.

6. **Zu Artikel 1 Nr. 10 insgesamt**

Die Bundesregierung wird gebeten zu prüfen, ob im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens alle Sonderbestimmungen für die in § 178 HGB genannten Gesellschaften im Dritten Abschnitt des Zweiten Buches des Handelsgesetzbuchs zusammengefaßt werden können.

Begründung

Durch die in dem Entwurf vorgesehene Neugliederung wird in das Handelsgesetzbuch ein eigener Abschnitt eingefügt, in dem nach der Überschrift dieses Abschnitts in Verbindung mit § 178 HGB die Rechtsverhältnisse der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften geregelt sind, bei denen keine natürliche Person, sei es unmittelbar als Gesellschafter, sei es mittelbar als Gesellschafter eines Gesellschafters, persönlich haftet. Regelungen für diesen Gesellschaftstypus finden sich jedoch bereits jetzt im Recht der offenen Handelsgesellschaft (§§ 125 a, 129 a, 130 a HGB) und im Recht der Kommanditgesellschaft (§ 172 Abs. 6, § 172 a HGB). Dabei ist in jeder dieser Vorschriften gesondert der Anwendungsbereich entsprechend der Bestimmung des § 178 HGB abgegrenzt. Aus Gründen der Übersichtlichkeit und Rechtsklarheit sollten alle Sondervorschriften für den in § 178 HGB definierten Gesellschaftstypus in dem neuen Dritten Abschnitt des Zweiten Buches des Handelsgesetzbuchs zusammengefaßt werden.

7. **Zu Artikel 1 Nr. 10** (§ 181 HGB)

In § 181 Abs. 4 sind die Worte „aus wichtigem Grund" zu streichen.

Begründung

Eine Kündigung durch die Abschlußprüfer ist nach § 276 Abs. 5 HGB nur aus wichtigem Grund möglich. Die Wiederholung dieser Aussage in § 181 Abs. 4 HGB ist daher überflüssig (vgl. auch § 42 a GmbHG).

8. **Zu Artikel 1 Nr. 10** (§ 186 Abs. 2 HGB)

In § 186 Abs. 2 Satz 1 sind im ersten Halbsatz die Worte

„, den Lagebericht sowie den Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses, soweit dieser sich nicht aus dem Jahresabschluß ergibt, in einer nach § 258 vorgeschriebenen Form"

zu streichen.

Nach dem Strichpunkt ist folgender Satzteil einzufügen:

„gleichzeitig sind der Lagebericht und, soweit er sich nicht aus dem Jahresabschluß ergibt, der Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses in einer nach § 258 vorgeschriebenen Form einzureichen;".

Begründung

Der unübersichtliche § 186 Abs. 2 Satz 1 HGB sollte besser gegliedert und dadurch verständlicher gestaltet werden.

9. **Zu Artikel 1 Nr. 10** (§ 186 Abs. 3 HGB)

In § 186 Abs. 3 Satz 1 ist vor den Worten „zum Handelsregister" das Wort „unverzüglich" einzufügen.

Begründung

Durch die Einfügung des Wortes „unverzüglich" soll klargestellt werden, daß die Einreichung der Unterlagen zum Handelsregister nicht schuldhaft verzögert werden darf, auch wenn die Frist nach Absatz 2 bereits durch die Einreichung beim Bundesanzeiger gewahrt ist.

10. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 241 Abs. 3, § 247 Abs. 3 und § 260 Abs. 3 HGB)

Die Bundesregierung wird gebeten zu prüfen,

a) ob nicht an Stelle der in § 247 Abs. 3 und in § 260 Abs. 3 vorgesehenen Bewertungswahlrechte eine Aktivierungspflicht angeordnet werden sollte

und

b) ob die in § 241 Abs. 3 als sogenannte Bilanzierungshilfe zugelassene Aktivierung von Ingangsetzungskosten nicht als allein für Kapitalgesellschaften taugliche Vorschrift den Spezialgesetzen (AktG, GmbHG) vorbehalten bleiben sollte.

Begründung

Zu a)

Nach § 247 Abs. 1 des Entwurfs müssen vorausbezahlte Zinsen als aktive Posten der Rechnungsabgrenzung ausgewiesen werden. Ist der Rückzahlungsbetrag von Verbindlichkeiten oder Anlagen höher als der Ausgabebetrag, so darf nach § 247 Abs. 3 der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden. Für das Disagio, das wirtschaftlich einem vorausbezahlten Zins entspricht („Feineinstellung des Zinses"), wird somit ein Aktivierungswahlrecht eingeräumt. Dies ist weder sinnvoll noch folgerichtig. Zur Angleichung der steuerlichen und handelsrechtlichen Aktivierungspflichten sollte daher auch für das Disagio — wie für die von Absatz 1 erfaßten Zinsen — eine Aktivierungspflicht vorgeschrieben werden.

Die bisherige Regelung in § 156 Abs. 3 AktG bietet keinen hinreichenden Anlaß, den o. a. Widerspruch fortzuführen. In § 260 Abs. 3 werden die Herstellungskosten definiert. Danach „dürfen" bei der Berechnung der Herstellungskosten auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehrs des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlaßt ist, eingerechnet werden. Für diese Aufwendungen besteht somit handelsrechtlich ein Aktivierungswahlrecht, steuerlich hingegen eine Aktivierungspflicht.

Um die dringend erwünschte Vereinfachung zu erreichen, sollten Handelsrecht und Steuerrecht weitgehend aufeinander angeglichen werden und die Aktivierungsvorschriften vereinheitlicht werden. Das Aktivierungswahlrecht in § 260 Abs. 3 sollte daher auch im Handelsrecht aufgegeben und durch eine Aktivierungspflicht ersetzt werden.

Zu b)

Nach § 241 Abs. 3 sollen die Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs und dessen Erweiterung als sog. Bilanzierungshilfe aktiviert werden dürfen. Eine entsprechende Regelung — allerdings nicht für Kosten der Erweiterung — besteht nach § 153 AktG bislang nur für Aktiengesellschaften. Wegen der nur rechtsform-abhängigen Geltung wird dieses Wahlrecht nicht als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung angesehen. Ein Ansatz dieser Aufwendungen in der Steuerbilanz ist somit nicht zulässig; allerdings wird in der steuerlichen Literatur von einer Mindermeinung der Standpunkt vertreten, die Ingangsetzungskosten müßten auch in der Steuerbilanz ausgewiesen werden, wenn sie in der Handelsbilanz aktiviert worden sind. Da die neue Vorschrift von § 241 Abs. 3 rechtsform-unabhängig gelten soll, ist in Zukunft die Gefahr gegeben, daß die neue Vorschrift als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung angesehen wird und daß demgemäß die Aktivierung der Ingangsetzungskosten in der Steuerbilanz nach dem Prinzip der Maßgeblichkeit allgemein gefordert wird. Dies könnte trotz der Bezeichnung dieses Postens als „Bilanzierungshilfe" angenommen werden.

Um diesen Folgerungen zu entgehen, sollte § 241 Abs. 3 rechtsform-abhängig gestaltet oder außerhalb des HGB in den entsprechenden Sondergesetzen (AktG, GmbHG) geregelt werden; dies gilt um so mehr, als die Gründe für die Zulassung dieser „Bilanzierungshilfe" ohnehin nur bei Kapitalgesellschaften zutreffen. Gewichtige Gründe für die Ausdehnung der bisher auf Kapitalgesellschaften beschränkten „Bilanzierungshilfe" auf alle Kaufleute sind nicht ersichtlich.

11. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 277 Abs. 1) **und Artikel 6**

Die Bundesregierung wird gebeten zu prüfen, ob Artikel 1 Nr. 12 (§ 277 Abs. 1) und Artikel 6 geändert und auch Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften für die neu prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften als Anschlußprüfer zugelassen werden können.

Begründung

Durch die Neueinführung der Pflichtprüfung für bestimmte Gesellschaften in der Rechtsform der GmbH und GmbH & Co. KG durch Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften werden in erheblichem Maße die beruflichen Belange der Steuerberater berührt. Bisher haben — außerhalb der gesetzlichen Prüfungspflicht — neben Wirtschaftsprüfern in erster Linie Steuerberater Jahresabschlüsse von Unternehmen geprüft, die sich dieser Abschlußprüfung freiwillig unterzogen haben. Diese Prüfungstätigkeit geht den Steuerberatern bei den neu prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften verloren. Außerdem werden diese Gesellschaften aus Zweckmäßigkeits- und Kostenersparnisgründen auch ihre Steuerberatung, die bisher in vielen Fällen durch Steuerberater erfolgt, dem neu tätig werdenden Wirtschaftsprüfer übertragen, da er ebenfalls zur Steuerberatung befugt ist (§ 2 Abs. 2 WPO) und Beratung und Prüfung nicht unvereinbar sind. Dies bedeutet faktisch, daß mit der Ausdehnung der Pflichtprüfung den Wirtschaftsprüfern im Bereich der Steuerberatung, die nicht ihre eigentliche Aufgabe ist, größere Betätigungsmöglichkeiten eröffnet werden als den Steuerberatern, deren Berufsbild gerade durch die Steuerberatung geprägt wird (§ 33 StBerG). Dies führt zu einer Gefährdung der Eigenständigkeit des Steuerberaterberufs, der sich bewährt hat. Berufsbewerber werden künftig vornehmlich und als Endziel den Wirtschaftsprüferberuf anstreben. Daher erfordert die Ausdehnung der Pflichtprüfung eine Regelung, die sowohl der Wahrung vorhandener Besitzstände der Steuerberater dient als auch allgemein eine Einschränkung ihres Tätigkeitsbereichs im Rahmen der Steuerberatung zugunsten der Wirtschaftsprüfer verhindert.

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung wird dieser Forderung nicht gerecht. Zwar sehen die Regelungen des Artikels 6 des Entwurfs die Möglichkeit für Steuerberater, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte vor, nach einer erleichterten Übergangsprüfung zum Wirtschaftsprüfer bestellt zu werden. Artikel 6 begünstigt aber nur diejenigen Berufsträger, die bereits heute bei künftig prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften tätig sind. Nicht berücksichtigt werden Steuerberater, die noch im Wachstum begriffene, erst in Zukunft unter die Prüfungspflicht fallende Gesellschaften betreuen oder die Berater von Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind, die erst künftig in eine GmbH oder GbmH & Co. KG umgewandelt werden sollen.

Jeder Steuerberater, der Unternehmen mittlerer Größenordnung betreut, wird von dem Ge-

setzentwurf deshalb auf irgendeine Weise berührt. Trotz des aufwendigen Zulassungsverfahrens für die Übergangsprüfung in Artikel 6 bleibt einer beträchtlichen Anzahl von betroffenen Steuerberatern die Teilnahme an der Prüfung verwehrt, weil die von ihnen betreuten Unternehmen erst später die maßgeblichen Kriterien erfüllen werden.

In diesem Zusammenhang ist auch auf den Interessenkonflikt hinzuweisen, der sich bei Steuerberatern ergeben wird, die die Prüfungsbefugnis nicht besitzen, wenn sie einerseits ihren Mandanten die für ihr Unternehmen günstigste Rechtsform empfehlen sollen, andererseits aber nach der Umwandlung einen Mandatsverlust befürchten müssen.

Vor allem enthält der Gesetzentwurf aber keine Regelungen, die dem Umstand Rechnung tragen, daß die Wirtschaftsprüfer als alleinige Abschlußprüfer im Bereich der Steuerberatung größere Möglichkeiten zur Ausübung dieser Beratungstätigkeit erhalten als die in erster Linie zur Steuerberatung berufenen Steuerberater. Artikel 6 reicht zur Beseitigung dieses Umstandes und zur Aufrechterhaltung des bisherigen Aufgabenbereichs der Steuerberater und der Eigenständigkeit des Berufsstandes nicht aus.

Eine befriedigende Lösung läßt sich nur dadurch erreichen, daß Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften als Abschlußprüfer bei den neu prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften zugelassen werden. Denkbar wäre allerdings auch die Einführung einer Unvereinbarkeitsregelung zwischen Steuerberatung und Prüfung, die der Gesetzentwurf nicht vorsieht. Sie würde jedoch neue Probleme — auch im Bereich der bisher schon der Pflichtprüfung unterliegenden Unternehmen — insbesondere bei den Wirtschaftsprüfern aufwerfen, die beraten und gleichzeitig prüfen.

Demgegenüber ist ein eigenes Prüfungsrecht für Steuerberater bei den neu prüfungspflichtig werdenden Unternehmen ohne besondere Schwierigkeiten und ohne Gefährdung des Besitzstandes der Wirtschaftsprüfer realisierbar. Der Nachweis der fachlich gebotenen Qualifikation könnte durch eine Zusatzprüfung erbracht werden, die in ihren Anforderungen im wesentlichen so auszugestalten wäre wie die jetzige Übergangsprüfung in Artikel 6 des Gesetzentwurfs. Die entsprechende gesetzliche Regelung über das Zulassungs- und Prüfungsverfahren sowie über die Verleihung der Berechtigung zur Pflichtprüfung würde in das Steuerberatungsgesetz aufzunehmen sein.

Durch die Zuerkennung des Prüfungsrechts bei den neu prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften an Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften würde kein zweiter Prüferberuf geschaffen. Steuerberater erhielten lediglich zusätzlich die Befugnis, Pflichtprüfungen durchzuführen, beschränkt auf die neu prüfungspflichtig werdenden Unternehmen. Das Berufsbild der Steuerberater würde weiterhin in erster Linie durch die Steuerberatung geprägt. Eine vergleichbare Regelung besteht bereits jetzt für die Wirtschaftsprüfer. Inhalt ihrer Tätigkeit ist die Durchführung von Prüfungen und die Erteilung von Bestätigungsvermerken hierüber (§ 2 Abs. 1 WPO). Daneben sind sie auch zur Steuerberatung befugt (§ 2 Abs. 2 WPO), ohne daß damit ein zweiter Beraterberuf geschaffen worden ist.

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Zuerkennung des Prüfungsrechts an Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften sind nicht erkennbar. Der Regierungsentwurf leitet diese Bedenken daraus her, daß in Zukunft die bereits prüfungspflichtigen Unternehmen und neu prüfungspflichtig werdende Unternehmen nach gleichen Grundsätzen zu prüfen sind und deshalb auch die Qualifikationsanforderungen an die Abschlußprüfer nicht unterschiedlich sein dürfen. Der Grundannahme des Regierungsentwurfs, es gebe keine Unterscheidungsmerkmale hinsichtlich der Prüfung von Jahresabschlüssen bereits prüfungspflichtiger Unternehmen und künftig prüfungspflichtig werdender Gesellschaften, kann jedoch nicht zugestimmt werden. Zwar wird nicht verkannt, daß die geseztlichen Grundlagen der Abschlußerstellung durch den Gesetzentwurf trotz unterschiedlicher Unternehmensgröße weitgehend angepaßt wurden. Die Abschlußprüfung eines Großunternehmens unterscheidet sich aber in der Organisation des Prüfungsablaufs, der anzuwendenden Prüfungstechnik und dem Umfang der Prüfung. Insbesondere wird der verantwortliche Berufsträger in verhältnismäßig größerem Umfang persönlich tätig werden und entsprechend weniger weisungsgebundenes Prüfungspersonal einsetzen und überwachen müssen als bei der Prüfung größerer Unternehmen.

Der Steuerberater, der mittlere Kapitalgesellschaften betreut, muß daher nicht einen Kenntnisstand erwerben, der ihn in die Lage versetzt, Großunternehmen und weitverzweigte Konzerne zu prüfen. Er soll nicht Wirtschaftsprüfer werden und nicht die umfassende Prüfungsbefugnis der Wirtschaftsprüfer erhalten. Die Qualifikationserfordernisse für das Prüfungsrecht der Steuerberater können daher aus sachlichen Gründen geringer sein als die der Wirtschaftsprüfer.

Bei Verwirklichung des eigenen Prüfungsrechts für Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften entfällt die jetzige Regelung in Artikel 6 des Gesetzentwurfs für Steuerberater.

12. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 277 Abs. 2 HGB)

Die Bundesregierung wird gebeten zu prüfen, ob nicht in den Fällen, in denen der Ausschlußtatbestand eines im Sinne des § 277 Abs. 2 HGB befangenen Wirtschaftsprüfers im Einflußbereich des zu prüfenden Unternehmens liegt, die

Möglichkeit einer Anfechtungsklage mit der Rechtsfolge der Nichtigkeit des Jahresabschlusses entsprechend der bisherigen Regelung in § 256 Abs. 1 Nr. 3 des Aktiengesetzes auf alle prüfungspflichtigen Gesellschaften erstreckt werden sollte.

13. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 282 Abs. 2 HGB)

In § 282 Abs. 2 ist nach Satz 2 folgender Satz einzufügen:

„Die Entscheidung wird erst mit der Rechtskraft wirksam."

Begründung

Nach der Begründung zu § 282 HGB soll in Absatz 2 das bisher in § 169 Abs. 2 AktG geregelte Verfahren unverändert übernommen werden. Nach § 169 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 99 Abs. 5 Satz 1 AktG wird die Entscheidung des Landgerichts erst mit der Rechtskraft wirksam. Eine entsprechende Regelung fehlt in § 282 Abs. 2 HGB. Infolge der generellen Verweisung auf das FGG (§ 282 Abs. 2 Satz 1 HGB) wird die Entscheidung deshalb sofort wirksam (vgl. § 24 Abs. 1 FGG). Sachliche Gründe für diese Abweichung vom geltenden Recht sind nicht erkennbar. Es sollte deshalb eine dem § 99 Abs. 5 Satz 1 AktG entsprechende Regelung in § 282 Abs. 2 HGB aufgenommen werden.

14. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 282 Abs. 3 HGB)

Der Bundesrat ist der Auffassung, daß die Kostenvorschrift des § 282 Abs. 3 HGB in die Kostenordnung eingestellt werden sollte, da die Kosten, die das Gericht in Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit erhebt, dem Grundsatz des § 1 der Kostenordnung entsprechend in der Kostenordnung geregelt sein sollten.

15. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (vor §§ 283, 284 HGB)

Die Bundesregierung wird gebeten, gemeinsam mit den Ländern die Prüfung aller Fragen im Zusammenhang mit der Errichtung einer zentralen Stelle und deren Verknüpfung mit dem Bundesanzeiger intensiv mit dem Ziel fortzusetzen, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens die in Aussicht genommene Alternativregelung in den Entwurf einzuarbeiten, damit die Zentralstelle mit dem Inkrafttreten des Gesetzes errichtet werden kann.

Begründung

Die Regelung des Entwurfs zur Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts belastet die Registergerichte außerordentlich stark. Ob sie den zusätzlichen Anforderungen voll gewachsen sein werden, ist angesichts der angespannten Haushaltslage und der Notwendigkeit von Stellenkürzungen sehr zweifelhaft. Deshalb ist die weitere Untersuchung einer Alternativlösung dringend erforderlich.

Nach dem Ergebnis der bisherigen Prüfung müssen — und können — einige der den Registergerichten zugewiesenen Aufgaben bei der Offenlegung des Jahresabschlusses auf eine neu zu errichtende zentrale Stelle übertragen werden. Diese muß eng mit dem Bundesanzeiger, in dem Handelsregistereintragungen und Jahresabschlüsse veröffentlicht werden, verbunden sein. Nur dadurch läßt sich einerseits der Personal- und Sachkostenaufwand bei den Gerichten in Grenzen halten und andererseits der Verkehr mit den einreichungspflichtigen Unternehmen und die Erteilung von Auskünften mit Hilfe moderner Datenverarbeitungstechnik rationell abwickeln.

16. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 284 Abs. 1 HGB)

a) § 284 Abs. 1 Satz 1 ist wie folgt zu fassen:

„Ist ein Unternehmen gesetzlich verpflichtet, den Jahresabschluß, den Lagebericht und andere Unterlagen vollständig oder teilweise im Bundesanzeiger bekanntzumachen und die Bekanntmachung unter Beifügung der bezeichneten Unterlagen zum Handelsregister einzureichen, so prüft das Gericht, ob die Unterlagen vollzählig sind und bekanntgemacht worden sind."

b) In § 284 Abs. 1 Satz 2 ist der letzte Halbsatz wie folgt zu fassen:

„so prüft das Gericht, ob die eingereichten Unterlagen vollzählig sind."

Begründung zu a) und b)

Es kann dem Gericht überlassen bleiben, in welcher Weise es die vorgeschriebene Prüfung der Unterlagen auf ihre Vollzähligkeit und auf die Durchführung einer etwa erforderlichen Bekanntmachung vornimmt. Daß bei Zweifeln über die Berechtigung einer Inanspruchnahme größenabhängiger Erleichterungen eine umfangreiche Ermittlungstätigkeit nicht erforderlich ist, ergibt sich bereits aus § 284 Abs. 3 HGB.

17. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 284 Abs. 2 HGB)

In § 284 Abs. 2 sind nach den Worten „Arbeitnehmer des Unternehmens" folgende Worte einzufügen:

„, die zuständige Industrie- und Handelskammer, Handwerkskammer oder andere auf Grund gesetzlicher Vorschriften gebildete Berufskammer".

Begründung

Nach dem Entwurf kann das Zwangsgeldverfahren nur zur Wahrung privater Interessen ei-

nes Gesellschafters, Gläubigers oder Arbeitnehmers des Unternehmens eingeleitet werden. Es sind jedoch Fälle denkbar, in denen ein öffentliches Interesse an der Einreichung des Jahresabschlusses besteht (z. B. im Vorfeld eines Gewerbeuntersagungsverfahrens). Die durch die Neufassung des § 2 des Gesetzes über die Auflösung und Löschung von Gesellschaften und Genossenschaften (vgl. Artikel 9 des Entwurfs) dem Registergericht eingeräumten Befugnisse werden stets dann nicht zum Ziele führen, wenn das betroffene Unternehmen noch Vermögen besitzt. Das Recht, einen Antrag auf Durchführung des Zwangsgeldverfahrens zu stellen, sollte daher auch den auf Grund gesetzlicher Vorschriften gebildeten Kammern eingeräumt werden. Ihnen obliegt ohnehin auch die Wahrung öffentlicher Interessen (vgl. z. B. § 1 des Gesetzes zur vorläufigen Regelung des Rechts der Industrie- und Handelskammern, § 91 der Handwerksordnung).

18. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 284 Abs. 2 HGB)

Die Bundesregierung wird gebeten, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob in § 284 Abs. 2 HGB folgende Sätze angefügt werden sollen:

„Die Antragsberechtigung ist glaubhaft zu machen. Ein späterer Wegfall der Antragsberechtigung ist unschädlich. Der Antrag kann nicht zurückgenommen werden.“

Begründung

Ob dem Antragsteller ein Antragsrecht zusteht, wird häufig zweifelhaft sein, insbesondere, wenn ein Antrag auf die Gläubigereigenschaft gestützt wird. In solchen Fällen im Rahmen des Zwangsgeldverfahrens vollen Beweis über das Antragsrecht zu erheben, wäre jedoch nicht sachgerecht. Angesichts der begrenzten Funktion, die das im Entwurf vorgesehene Antragsrecht hat, reicht die Glaubhaftmachung aus. Wenn ein voller Beweis notwendig wäre, ließe sich nicht ausschließen, daß ein säumiges Unternehmen zunächst die Antragsberechtigung bestritte, um eine Entscheidung zu seinen Lasten möglichst lange hinauszuzögern.

Im übrigen muß es genügen, wenn die Antragsberechtigung im Zeitpunkt der Antragstellung vorliegt. Anderenfalls wäre zu befürchten, daß der Ablauf des Zwangsgeldverfahrens durch eine Auseinandersetzung über den Wegfall des Antragsrechts in unangemessener Weise beeinträchtigt würde. Diese Gefahr bestände vor allem bei einem Antrag, der von einem Gläubiger gestellt wird. Wenn dagegen der Wegfall der Antragsberechtigung keinen Einfluß auf das Verfahren hat, wird auch für das Unternehmen die Gefahr gemindert, daß ein angeblicher Gläubiger das Zwangsgeldverfahren in ungerechtfertigter Weise als Druckmittel verwendet, um dubiose Forderungen durchzusetzen.

Ebenso erscheint es zweckmäßig, die Rücknahme des Antrags auszuschließen, um das Zwangsgeldverfahren von sachfremden Einflüssen freizuhalten.

19. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 284 Abs. 2 HGB)

In § 284 Abs. 2 ist folgender Satz anzufügen:

„Das Gericht kann von der wiederholten Androhung und Festsetzung eines Zwangsgeldes absehen.“

Begründung

Die Durchführung des Zwangsgeldverfahrens wird in aller Regel längere Zeit beanspruchen. Mit Zeitablauf wird jedoch auch die Aussagekraft des Jahresabschlusses immer geringer. Entsprechend vermindert sich das Interesse an seiner Einreichung. Reicht das Unternehmen den Jahresabschluß für das folgende Geschäftsjahr ein, so steht dem Antragsteller eine zeitnähere und deshalb geeignetere Unterlage zur Verfügung. Kommt das Unternehmen dagegen auch im folgenden Jahr seiner Verpflichtung nicht nach, so steht die Drohung mit der wesentlich einschneidenderen Löschung von Amts wegen nach § 2 des Gesetzes über die Auflösung und Löschung von Gesellschaften und Genossenschaften (vgl. Artikel 9 des Entwurfs) im Raum. Das Registergericht sollte daher nicht verpflichtet sein, das Zwangsgeldverfahren über lange Zeit hinweg weiterzubetreiben und ständig neue Zwangsgelder anzudrohen und festzusetzen (vgl. § 133 Abs. 2, § 135 Abs. 3 FGG).

20. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 284 Abs. 3 HGB)

a) In § 284 Abs. 3 Satz 1 sind nach dem Wort „Unternehmen“ die Worte „innerhalb einer angemessenen Frist“ einzufügen.

b) In § 284 Abs. 3 Satz 2 ist das Wort „diese“ durch die Worte „die fristgemäße“ zu ersetzen.

Begründung zu a) und b)

Aus Gründen der Beschleunigung und Rechtsklarheit sollten die Gerichte den von einem Auskunftsersuchen betroffenen Unternehmen regelmäßig eine angemessene Frist zur Erfüllung der Auskunftspflicht setzen, damit nach fruchtlosem Fristablauf ohne weiteres vom Unterlassungstatbestand und der daran geknüpften Fiktion des § 284 Abs. 3 Satz 2 ausgegangen werden kann. Es wird daher vorgeschlagen, das Erfordernis der Fristsetzung in die Regelung aufzunehmen und dementsprechend hinsichtlich des Unterlassungstatbestandes auf das Fristversäumnis des auskunftspflichtigen Unternehmens abzustellen.

21. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 284 Abs. 4 HGB) **und Artikel 10 Abs. 5 Nr. 1 a — neu —** (§ 86 Abs. 2 KostO)

    a) In Artikel 1 Nr. 12 ist § 284 Abs. 4 zu streichen.

    b) In Artikel 10 Abs. 5 ist folgende neue Nummer 1 a einzufügen:

    ‚1 a. In § 86 wird folgender Absatz 2 angefügt:

    „(2) Für die Aufbewahrung und Prüfung der in § 284 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches bezeichneten, zum Handelsregister einzureichenden Unterlagen wird von dem Gericht eine Gebühr erhoben. Zur Zahlung der Gebühr ist das Unternehmen verpflichtet. Die Gebühr beträgt für nicht prüfungspflichtige Unternehmen fünfzig Deutsche Mark, für prüfungspflichtige Unternehmen einhundert Deutsche Mark."‘

    Begründung zu a) und b)

    Die Gebührenvorschrift des § 284 Abs. 4 HGB des Entwurfs sollte als § 86 Abs. 2 in die Kostenordnung eingestellt werden, da die Gebühren, die das Registergericht erhebt, dem Grundsatz des § 1 KostO entsprechend in der Kostenordnung geregelt sein sollten.

    Die Übernahme des § 284 Abs. 4 HGB in § 86 KostO dient zugleich der Vermeidung eines möglichen Widerspruches zum geltenden § 86 Satz 3 KostO.

22. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 284 HGB)

    Die Bundesregierung wird gebeten zu prüfen, ob und in welchem Umfang es den Registergerichten ermöglicht werden soll, die bei ihnen eingereichten Unterlagen zur Ersetzung der Urschrift auf einem Bildträger verkleinert wiederzugeben (Mikroverfilmung) sowie Auszüge und Abschriften von der Wiedergabe zu erteilen.

    Begründung

    Nach dem Entwurf haben künftig ca. 300 000 kaufmännische Unternehmen ihren Jahresabschluß und die sonstigen damit zusammenhängenden Unterlagen ganz oder teilweise zum Handelsregister einzureichen. Die Aufbewahrung dieser Schriftstücke sowie die Erteilung von Auszügen und Abschriften hiervon könnte insbesondere bei größeren Registergerichten wesentlich rationeller gestaltet werden, wenn in Anlehnung an die Vorschrift des § 299 a ZPO die Mikroverfilmung der Unterlagen gestattet würde. Um eine möglichst umfassende und damit kostensparende Nutzung der Mikroverfilmung zu ermöglichen, sollte in diesem Zusammenhang auch geprüft werden, in welchem Umfang weitere bei den Registergerichten einzureichende Unterlagen einbezogen werden können. Zu erwägen wäre insbesondere auch die Erfassung der zum Genossenschaftsregister einzureichenden Unterlagen. Eine allgemeine Regelung der Mikroverfilmung könnte in das FGG eingestellt werden.

23. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 285 HGB)

    In § 285 Satz 1 HGB sind nach den Worten „durch Rechtsverordnung" die Worte „mit Zustimmung des Bundesrates" einzufügen.

    Begründung

    Bereits aus der Stellung der Ermächtigung in einem insgesamt zustimmungsbedürftigen Gesetz könnte auf die Zustimmungsbedürftigkeit auch der Rechtsverordnungen nach § 285 HGB geschlossen werden (vgl. Artikel 80 Abs. 2 GG). In jedem Fall sollte der Gesetzestext zur Vermeidung von Mißverständnissen eine ausdrückliche Aussage über die Zustimmungsbedürftigkeit der Rechtsverordnungen nach § 285 HGB vorsehen.

24. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 287 Abs. 1 HGB)

    § 287 Abs. 1 ist wie folgt zu fassen:

    „(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer als Abschlußprüfer oder Gehilfe eines Abschlußprüfers über das Ergebnis der Prüfung falsch berichtet, im Prüfungsbericht (§ 279) erhebliche Umstände verschweigt oder einen inhaltlich unrichtigen Bestätigungsvermerk (§ 280) erteilt."

    Begründung

    Es erscheint redaktionell besser, wenn nach den Worten „falsch berichtet" das Wort „oder" entfällt und statt dessen ein Komma gesetzt wird. Auch genügt es, wenn die Bezugsvorschriften zum Prüfungsbericht und zum Bestätigungsvermerk jeweils dadurch angegeben werden, daß nach diesen Worten der betreffende Paragraph in Klammern gesetzt angegeben wird.

25. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 288 HGB)

    Die Bundesregierung wird gebeten, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob § 288 HGB, § 404 AktG, § 19 PublG, § 138 VAG und § 151 Nr. 2 GenG im Hinblick auf die nahezu deckungsgleichen Regelungen des § 203 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3 und 5 sowie der §§ 204, 205 StGB gestrichen werden können.

26. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 289 Abs. 1 HGB)

    In § 289 Abs. 1 Nr. 2 und 3 sind vor den Angaben „§ 273" und „§ 283" jeweils die Worte „der Vorschrift des" einzufügen.

    Begründung

    Die einleitende Fassung von § 289 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ist sprachlich schwerfällig und steht au-

ßerdem mit § 289 Abs. 1 Nr. 1 nicht in Einklang. Für eine einheitliche Fassung dieser Bestimmung erscheint es daher günstiger, wenn sämtliche Nummern mit den Worten „einer Vorschrift" bzw. „der Vorschrift" eingeleitet werden.

27. **Zu Artikel 1 Nr. 12** (§ 289 Abs. 2 HGB)

In § 289 Abs. 2 ist der letzte Halbsatz wie folgt zu fassen:

„obwohl nach § 277 Abs. 2 er oder nach § 277 Abs. 3 die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, für die er tätig wird, nicht Abschlußprüfer sein darf."

Begründung

§ 289 Abs. 2 sollte die vorgeschlagene Fassung erhalten, da § 277 Abs. 3 nicht einer bestimmten Person, sondern nur einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft das Tätigwerden verbietet. Durch die vorgeschlagene Fassung wird die Übereinstimmung zwischen Verbotsvorschrift und Bußgeldtatbestand hergestellt.

28. **Zu Artikel 2 Nr. 18** (§ 163 Abs. 3 AktG)

§ 163 Abs. 3 ist wie folgt zu fassen:

„(3) Hält die Hauptversammlung die Abberufung der Abschlußprüfer für erforderlich (§ 276 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs), so hat der Vorstand auf Beschluß der Hauptversammlung den entsprechenden Antrag unverzüglich zu stellen."

Begründung

Gründe, die das Gericht nach § 276 Abs. 2 Satz 1 HGB zur Bestellung eines anderen Abschlußprüfers veranlassen können, werden in aller Regel wichtige Gründe sein. Es besteht deshalb kein Anlaß, das Recht der Hauptversammlung, eine Antragstellung nach § 276 Abs. 2 Satz 1 HGB zu verlangen, noch über die in dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen hinaus einzuschränken. Im übrigen dient die Neufassung der Klarstellung.

29. **Zu Artikel 2 Nr. 61 a — neu —** (§ 403 AktG)

In Artikel 2 ist nach Nummer 61 folgende Nummer 61 a einzufügen:

‚61 a. In § 403 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Die Absätze 1 und 2 sind nur anzuwenden, wenn die Tat nicht in § 287 des Handelsgesetzbuchs mit Strafe bedroht ist."'

Begründung

Die Ergänzung ist aus Gründen der Rechtsklarheit erforderlich, da anderenfalls Konkurrenzprobleme mit dem neuen Straftatbestand des § 287 HGB zu besorgen sind (vgl. zur ähnlich gelagerten Problematik Artikel 2 Nr. 61 Buchstabe a und Buchstabe c sowie Nr. 62 des Gesetzentwurfs).

30. **Zu Artikel 3 Nr. 4** (§ 41 GmbHG)

In Artikel 3 Nr. 4 ist § 41 Abs. 2 Satz 2 wie folgt zu fassen:

„Durch Gesellschaftsvertrag kann die bezeichnete Frist bis auf sechs Monate erstreckt werden; dies gilt nicht für große prüfungspflichtige Unternehmen."

Begründung

Es geht lediglich um eine Erweiterung der Verlängerungsmöglichkeit für die Frist zur Erstellung der Jahresabschlüsse auf mittelgroße GmbH, die der Gesetzentwurf auch insoweit den Aktiengesellschaften gleichstellen will. Aus wohlerwogenen Gründen war das bisher nicht der Fall (vgl. § 41 Abs. 3 GmbHG). Auch die Finanzämter hatten sich mit dieser Regelung abgefunden und waren angesichts der auf diese Weise möglichen Verteilung des Arbeitsanfalls auf den größten Teil des Jahres zufrieden damit. Wenn jetzt alle prüfungspflichtigen Kapitalgesellschaften innerhalb von drei Monaten ihre Abschlüsse erstellen müssen, würde sich die Arbeit der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in diesem Bereich so stark auf wenige Monate des Jahres konzentrieren, daß eine ordnungsmäßige Aufgabenerfüllung kaum noch gewährleistet wäre. Die Einräumung einer vertretbaren Verlängerungsmöglichkeit für kleine und mittelgroße (prüfungspflichtige) Unternehmen ist daher unerläßlich. Die vorgeschlagene Änderung orientiert sich im übrigen an der geltenden Praxis, die sich in den letzten Jahren entwickelt hat und mit der alle Beteiligten haben leben können. Von der EG-Richtlinie her wird zudem keine Änderung in dieser Hinsicht gefordert.

31. **Zu Artikel 3 Nr. 5** (§ 42 a Abs. 3 GmbHG)

§ 42 a Abs. 3 ist wie folgt zu fassen:

„(3) Die Anträge nach § 276 Abs. 2 und 3 des Handelsgesetzbuchs können auch von einem Gesellschafter oder dem Aufsichtsrat gestellt werden."

Begründung

Zur Vermeidung von Mißverständnissen sollten § 181 Abs. 3 HGB und § 42 a Abs. 3 GmbHG wie in der Begründung zu § 181 HGB vorgesehen einheitlich formuliert werden.

32. **Zu Artikel 3 Nr. 5** (§ 42 c Abs. 1 GmbHG)

Die Bundesregierung wird gebeten, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob in § 42 c Abs. 1 GmbHG den Geschäftsführern auch die Vorlage des Vorschlags für die

Verwendung des Ergebnisses an den Aufsichtsrat vorgeschrieben werden soll.

Begründung

Nach § 42 c Abs. 2 GmbHG hat der Aufsichtsrat auch den Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses zu prüfen. Die Pflicht zur Vorlage dieses Vorschlags, der sich nicht aus dem Jahresabschluß ergeben muß (vgl. z. B. § 42 f Abs. 1 GmbHG), sollte daher ausdrücklich in § 42 c Abs. 1 GmbHG vorgesehen werden (vgl. § 170 Abs. 2 AktG).

33. **Zu Artikel 3 Nr. 5** (§ 42 f Abs. 2 GmbHG)

In § 42 f Abs. 2 Satz 1 sind im ersten Halbsatz die Worte

„, den Lagebericht sowie den Vorschlag und den Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses, soweit diese sich nicht aus dem Jahresabschluß ergeben, in einer nach § 258 des Handelsgesetzbuchs vorgeschriebenen Form“ zu streichen.

Nach dem Strichpunkt ist folgender Satzteil einzufügen:

„gleichzeitig sind der Lagebericht sowie, soweit sie sich nicht aus dem Jahresabschluß ergeben, der Vorschlag und der Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses in einer nach § 258 des Handelsgesetzbuchs vorgeschriebenen Form einzureichen;“.

Begründung

Der unübersichtliche § 42 f Abs. 2 Satz 1 GmbHG sollte klarer gegliedert und damit verständlicher gestaltet werden.

34. **Zu Artikel 3 Nr. 5** (§ 42 f Abs. 3 GmbHG)

In § 42 f Abs. 3 Satz 1 ist vor den Worten „zum Handelsregister“ das Wort „unverzüglich“ einzufügen.

Begründung

Es sollte klargestellt werden, daß auch nach der Bekanntmachung im Bundesanzeiger die Einreichung der Unterlagen zum Handelsregister nicht schuldhaft verzögert werden darf, auch wenn die Frist nach Absatz 2 Satz 1 bereits durch die Einreichung der Unterlagen beim Bundesanzeiger gewahrt ist.

35. **Zu Artikel 3 Nr. 6** (§ 46 Nr. 1 GmbHG)

Artikel 3 Nr. 6 ist wie folgt zu fassen:

‚6. In § 46 Nr. 1 werden die Worte „der Jahresbilanz“ durch die Worte „des Jahresabschlusses“ und die Worte „Verteilung des aus derselben sich ergebenden Reingewinns“ durch die Worte „Verwendung des Ergebnisses“ ersetzt.‘

Begründung

Der Entwurf geht davon aus, daß die Feststellung des gesamten Jahresabschlusses, nicht nur der Jahresbilanz, der Bestimmung der Gesellschafter unterliegt (vgl. auch Baumbach-Hueck, 13. Aufl., Anm. 2 A zu § 46 GmbHG). Dies sollte in § 46 Nr. 1 GmbHG klargestellt werden.

36. **Zu Artikel 4 vor Nummer 1**

Die Bundesregierung wird gebeten, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob zur Entlastung der Registergerichte künftig auf die Führung der nach dem Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vorgeschriebenen Liste der Genossen verzichtet werden kann.

Begründung

Die in dem Entwurf vorgesehene Form der Einreichung und Aufbewahrung des Jahresabschlusses und sonstiger damit zusammenhängender Unterlagen weist den Registergerichten umfangreiche neue Aufgaben zu. Sie sollten deshalb von allen im Interesse des Rechtsverkehrs nicht mehr unbedingt erforderlichen sonstigen Aufgaben entlastet werden. Die Bedeutung der Genossenliste für den Rechtsverkehr hat sich durch die seit Erlaß des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften im Jahre 1889 vorgenommenen Gesetzesänderungen (Entfallen der subsidiären Haftung des Genossen; Möglichkeit des Ausschlusses der Nachschußpflicht) ständig vermindert. Konkurse von Genossenschaften, bei denen die Genossenliste zur Feststellung nachschußpflichtiger Genossen herangezogen werden müßte, sind äußerst selten. Die Praxis der Registergerichte zeigt, daß der Rechtsverkehr die ihm durch die Genossenliste zur Verfügung stehenden Informationsmöglichkeiten kaum mehr nutzt. Es sollte deshalb umfassend, z. B. durch tatsächliche Erhebungen bei den Registergerichten über die Inanspruchnahme der Genossenliste, geprüft werden, ob auf diese Liste und das damit verbundene System der konstitutiven Eintragung der Genossen im Interesse einer Entlastung der Registergerichte verzichtet werden kann.

37. **Zu Artikel 4 Nr. 7** (§ 33 c Abs. 3 GenG)

§ 33 c Abs. 3 ist wie folgt zu fassen:

„(3) § 284 des Handelsgesetzbuchs ist entsprechend anzuwenden.“

Begründung

Klarstellung des Gewollten.

38. **Zu Artikel 4 Nr. 7** (§ 33 d Abs. 1 GenG)

§ 33 d Abs. 1 Nr. 2 GenG ist wie folgt zu fassen:

„2. er nicht nach § 53 Abs. 2 Satz 1 dieses Gesetzes oder nach § 275 Abs. 3 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs geprüft worden ist oder".

Begründung

Die Fassung des Entwurfs könnte zu dem Mißverständnis Anlaß geben, daß die Nichtigkeit des Jahresabschlusses nur dann eintreten soll, wenn die nach § 275 Abs. 3 Satz 1 HGB vorgeschriebene Nachprüfung unterblieben ist (vgl. § 53 Abs. 2 GenG und die Begründung hierzu). Die vorgeschlagene Fassung stellt in Übereinstimmung mit den sonstigen Regelungen des Entwurfs in diesem Bereich klar, daß die Nichtigkeit stets auch dann eintreten soll, wenn eine gesetzlich vorgeschriebene Erstprüfung nicht durchgeführt worden ist.

39. **Zu Artikel 4 Nr. 13 Buchstabe b** (§ 53 Abs. 2 GenG)

In § 53 Abs. 2 Satz 2 GenG ist nach der Angabe „Abs. 2" die Angabe „und 3" einzufügen.

Begründung

Aus der Begründung zu Artikel 4 Nr. 13 und aus § 33 d Abs. 1 Nr. 2 GenG ergibt sich, daß bei den vorgeschriebenen Prüfungen auch § 275 Abs. 3 HGB anzuwenden ist.

40. **Zu Artikel 4 Nr. 33** (§ 160 GenG)

Die Bundesregierung wird gebeten zu prüfen, ob im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens die in § 284 Abs. 2 HGB enthaltenen Einschränkungen des Zwangsgeldverfahrens bei der Einreichung des Jahresabschlusses, des Lageberichts und anderer Unterlagen sowie deren Bekanntmachung auch auf die Einreichung und Bekanntmachung dieser Unterlagen nach § 33 c GenG erstreckt werden sollen.

Begründung

Nach § 160 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 33 c Abs. 1 und 2 GenG sind die Mitglieder des Vorstands und die Liquidatoren einer Genossenschaft zur Befolgung der in § 33 c Abs. 1 und 2 GenG statuierten Publizitätspflichten in allen Fällen durch Festsetzung von Zwangsgeld anzuhalten. Die Gründe, die für die in § 284 Abs. 2 HGB vorgesehenen Einschränkungen des Zwangsgeldverfahrens maßgebend sind, gelten jedoch in gleicher Weise auch für Genossenschaften. Künftig droht bei mehrfacher Nichtbefolgung der Publizitätspflichten nach § 2 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 3 des Gesetzes über die Auflösung und Löschung von Gesellschaften und Genossenschaften die Amtslöschung. Bei Genossenschaften wird die Erfüllung der Publizitätsverpflichtungen außerdem als Maßnahme der Geschäftsführung durch den zuständigen Prüfungsverband überwacht (§ 53 Abs. 1 GenG). Es sollte deshalb erwogen werden, auch bei Genossenschaften die Durchführung des aufwendigen Zwangsgeldverfahrens nur auf Antrag vorzusehen.

41. **Zu Artikel 5 Nr. 8** (§ 9 Abs. 1 PublG)

In § 9 Abs. 1 Satz 1 sind die Worte „, den Lagebericht sowie den Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses, soweit diese sich nicht aus dem Jahresabschluß ergibt, in einer nach § 258 des Handelsgesetzbuchs vorgeschriebenen Form" zu streichen;

vor den Worten „zum Handelsregister" ist das Wort „unverzüglich" einzufügen;

vor dem Punkt ist folgender Halbsatz einzufügen:

„; gleiches gilt für den Lagebericht und, soweit er sich nicht aus dem Jahresabschluß ergibt, für den Beschluß über die Verwendung des Ergebnisses in einer nach § 258 des Handelsgesetzbuchs vorgeschriebenen Form".

Begründung

Der unübersichtliche Satz sollte besser gegliedert und dadurch verständlicher gestaltet werden. Gleichzeitig soll klargestellt werden, daß die Einreichung der Unterlagen zum Handelsregister nicht schuldhaft verzögert werden darf, auch wenn die im Gesetz vorgesehene Frist bereits durch die Einreichung beim Bundesanzeiger gewahrt ist (vgl. § 9 Abs. 3 Satz 1 PublG).

42. **Zu Artikel 5 Nr. 14 a — neu —** (§ 18 Abs. 3 — neu — PublG)

In Artikel 5 ist nach Nummer 14 folgende neue Nummer 14 a einzufügen:

‚14 a. § 18 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Absatz 1 und Absatz 2 sind nur anzuwenden, wenn die Tat nicht in § 287 des Handelsgesetzbuchs mit Strafe bedroht ist."'

Begründung

Die Ergänzung ist aus Gründen der Rechtsklarheit erforderlich, da anderenfalls Konkurrenzprobleme mit dem neuen Straftatbestand des § 287 HGB zu besorgen sind (vgl. zur ähnlich gelagerten Problematik Artikel 2 Nr. 61 Buchstabe a und c sowie Nr. 62 des Gesetzentwurfs).

43. **Artikel 6 Nr. 01 — neu — und Nr. 2** (§§ 14 a und 131 WPO)

a) In Artikel 6 ist vor Nummer 1 folgende Nummer 01 einzufügen:

‚01. § 14 a wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 1 wird die Zahl „150" durch die Zahl „200" ersetzt;

b) In Absatz 2 Satz 1 wird die Zahl „500" durch die Zahl „600" ersetzt.'

b) In Artikel 6 Nr. 2 sind in § 131 Abs. 6 Satz 1 die Worte „für das Zulassungsverfahren 200 Deutsche Mark," zu streichen.

Begründung zu a) und b)

Nach § 14 a der Wirtschaftsprüferordnung hat der Bewerber für das Zulassungsverfahren eine Zulassungsgebühr von 150 Deutsche Mark und für das Prüfungsverfahren eine Prüfungsgebühr von 500 Deutsche Mark zu zahlen. Diese Gebühren sind zuletzt durch das Gesetz zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung und anderer Gesetze vom 20. August 1975 (BGBl. I S. 2258) mit Wirkung vom 24. August 1975 in dieser Höhe festgelegt worden. Seither sind die Prüfungskosten, die sich zusammensetzen aus den Aufwendungen für die Prüfer und den Kosten für die Verwaltung, erheblich gestiegen. Dies gilt inbesondere für das Prüfungsverfahren. Die neuen Gebühren tragen dieser Entwicklung und den bei der Festlegung von Gebühren zu berücksichtigenden Grundsätzen angemessen Rechnung.

44. **Artikel 6 Nr. 2** (§ 131 WPO)

In Artikel 6 Nr. 2 ist § 131 Abs. 5 wie folgt zu fassen:

„(5) Über die Zulassung zur Prüfung, über die in § 131 b Abs. 2 Satz 3 vorgesehene Befreiung von Prüfungsgebieten und über die in § 131 b Abs. 6 vorgesehene Befreiung von der schriftlichen Prüfung entscheidet die für die Wirtschaft zuständige oberste Landesbehörde, über den in § 131 b Abs. 5 vorgesehenen Ersatz der schriftlichen Prüfung durch die Vorlage von Prüfungsberichten der Prüfungsausschuß nach § 131 b Abs. 4. Die in Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 genannten Voraussetzungen sind durch schriftliche, an Eides Statt abzugebende Versicherungen des Bewerbers, die in Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 genannten Voraussetzungen außerdem durch schriftliche Versicherungen des Unternehmens, für das der Bewerber tätig geworden ist, glaubhaft zu machen."

Begründung

Die Verlagerung der Zuständigkeit auf die für die Wirtschaft zuständige oberste Landesbehörde stellt eine wesentliche Erleichterung des Verfahrens dar. Die zu entscheidenden Sachverhalte liegen relativ einfach, so daß es sich erübrigt, den Sachverstand des Prüfungsausschusses in den Entscheidungsprozeß einzubringen.

Die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung durch das Unternehmen erscheint verzichtbar und dürfte vom Bewerber auch nicht immer erreichbar sein. Die Änderung bedeutet eine Erleichterung für den Bewerber.

45. **Zu Artikel 6 Nr. 2** (§ 131 b Abs. 4 WPO)

In § 131 b Abs. 4 ist folgender Satz anzufügen:

„Ein Mitglied des Ausschusses muß die Befähigung zum Richteramt haben."

Begründung

Die nach § 131 b Abs. 2 WPO vorgesehene Prüfung des Gesellschaftsrechts erfordert die Mitwirkung eines Volljuristen.

46. **Zu Artikel 9** (§ 2 des Gesetzes über die Auflösung und Löschung von Gesellschaften und Genossenschaften)

Die Bundesregierung wird gebeten zu prüfen, ob den Registergerichten die Befugnis eingeräumt werden kann, Gesellschaften für aufgelöst zu erklären, die zwar Vermögen besitzen, aber ihrer Pflicht zur Offenlegung des Jahresabschlusses und anderer Unterlagen in der in Artikel 9 Nr. 2 beschriebenen Weise nicht nachkommen.

Begründung

Nach Artikel 9 Nr. 2 (§ 2 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes über die Auflösung und Löschung von Gesellschaften und Genossenschaften) soll die Löschung von Amts wegen bei wiederholter Nichterfüllung der Offenlegungspflicht dann ausgeschlossen sein, wenn glaubhaft gemacht wird, daß die Gesellschaft Vermögen besitzt. Andererseits kann das Registergericht in diesen Fällen ein Zwangsgeldverfahren nur auf Antrag einleiten. Die Verletzung der Offenlegungspflicht kann auch nicht in anderer Weise (z. B. als Ordnungswidrigkeit) geahndet werden. Gesellschaften, die auch nur geringes Vermögen besitzen, können daher ohne jede Sanktion die Offenlegungspflicht verletzen, solange nicht ein Antrag auf Einleitung des Zwangsgeldverfahrens gestellt wird. Dieses Ergebnis ist unbefriedigend und widerspricht Artikel 6 der Ersten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung der Schutzbestimmungen des Gesellschaftsrechts vom 9. März 1968.

Die Offenlegungspflicht ist als Korrelat der beschränkten Haftung eine außerordentlich wichtige Verpflichtung der Gesellschaft. Das Gesetz gewährt bereits jetzt an verschiedenen Stellen die Befugnis, Gesellschaften, die wichtige gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen nicht erfüllen, für aufgelöst zu erklären (vgl. z. B. § 60 Abs. 1 Nr. 3 und 5, § 62 GmbHG). Es bietet sich daher an, diese Möglichkeit auch für eine wiederholte Verletzung der Offenlegungspflicht vorzusehen. Die sich daraus ergebenden Konsequenzen — Liquidation der Gesellschaft — können durch eine gesetzliche Einschränkung (z. B. Möglichkeit der Fortsetzung der Gesellschaft unter bestimmten Auflagen) sachgerecht ausgestaltet werden.

47. **Zu Artikel 10 Abs. 1 a — neu —** (§ 74 c GVG)

Nach Artikel 10 Abs. 1 ist folgender neuer Absatz 1 a einzufügen:

‚(1 a) In § 74 c Abs. 1 Nr. 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes in der im Bundesgesetzblatt

Teil III, Gliederungsnummer 300-2, veröffentlichten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes zur Neuordnung des Betäubungsmittelrechts vom 28. Juli 1981 (BGBl. I S. 681), werden nach den Worten „Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb" die Worte „, dem Handelsgesetzbuch" eingefügt.'

Begründung

Gemäß Artikel 1 Nr. 12 des Gesetzentwurfs sollen durch die in §§ 286, 287 und 288 des Handelsgesetzbuchs vorgeschlagenen Regelungen Strafvorschriften eingefügt werden, soweit sie durch die Vierte Richtlinie vorzusehen sind oder dem geltenden Recht entsprechen. Die Einfügung der neuen Strafvorschriften in das Handelsgesetzbuch erfordert eine entsprechende Ergänzung des für die Wirtschaftsstrafkammern in § 74 c Abs. 1 GVG aufgestellten Zuständigkeitskatalogs.

48. **Zu Artikel 10 Abs. 24 a — neu —** (Aufhebung und Änderung weiterer Vorschriften)

Nach Artikel 10 Abs. 24 ist folgender neuer Absatz 24 a einzufügen:

‚(24 a) Das Gesetz des Landes Berlin über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (D-Markbilanzgesetz) vom 12. August 1950 (Verordnungsblatt für Groß-Berlin I S. 329), geändert durch das Gesetz zur Änderung und Ergänzung des D-Markbilanzgesetzes (D-Markbilanzergänzungsgesetz) vom 24. Mai 1951 (Gesetz- und Verordnungsblatt für Berlin S. 382), wird wie folgt geändert:

1. Die §§ 57, 58 und 59 werden aufgehoben.
2. In § 68 Abs. 1 wird die Angabe „§§ 57, 58" gestrichen.

Die Anordnung über die Spruchstelle nach dem D-Markbilanzgesetz vom 21. November 1950 (Verordnungsblatt für Groß-Berlin I S. 552) wird aufgehoben.'

Begründung

Die §§ 57, 58, 59 und 68 Abs. 1 des Berliner D-Markbilanzgesetzes entsprechen den Vorschriften des D-Markbilanzgesetzes des Bundes, deren Aufhebung bzw. Änderung in Artikel 10 Abs. 23 des Gesetzentwurfs vorgesehen ist. Aus den in der Begründung zu Artikel 10 Abs. 23 aufgeführten Gründen besteht auch in Berlin kein Bedürfnis für die Beibehaltung der Spruchstelle mehr. Das Berliner D-Markbilanzgesetz ist daher vom Bund im Rahmen seiner Gesetzgebungszuständigkeit nach Artikel 74 Nr. 11 GG ebenfalls zu ändern.

Nach Wegfall der Ermächtigungsgrundlage in § 58 des Berliner D-Markbilanzgesetzes ist die „Anordnung über die Spruchstelle nach dem D-Markbilanzgesetz" vom 21. November 1950 (Verordnungsblatt für Groß-Berlin I S. 552) als gegenstandslos aufzuheben.

49. **Zu Artikel 11** (Übergangsvorschriften)

Der Bundesrat bittet die Bundesregierung, im weiteren Gesetzgebungsverfahren auf die Einräumung angemessener Übergangsfristen hinzuwirken.

50. **Zu Artikel 11 Nr. 2** (Artikel 25 Abs. 1 Satz 1 EGHGB)

In Artikel 11 Nr. 2 sind in Artikel 25 Abs. 1 Satz 1 die Worte „zehn Jahren" durch die Worte „fünf Jahren" zu ersetzen.

Begründung

Der Bundesrat hält eine Übergangsfrist von fünf Jahren für ausreichend.

51. **Zu Artikel 13** (Inkrafttreten)

Im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens sollte Artikel 13 in der Weise ergänzt werden, daß die Ermächtigungen zum Erlaß von Rechtsverordnungen mit der Verkündung des Gesetzes und nicht erst am 1. Januar 1983 in Kraft treten. Damit würde sichergestellt, daß die auf Grund des Gesetzes zu erlassenden Rechtsverordnungen, insbesondere soweit sie organisationsrechtliche Regelungen zum Gegenstand haben (z. B. Artikel 1 Nr. 12 — § 282 Abs. 2 Satz 8 und 9 HGB), zugleich mit den übrigen Bestimmungen des Gesetzes in Kraft treten können.

Anlage 3

Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates

Zu 1. (Gesetzentwurf insgesamt)

Die Bundesregierung teilt die Auffassung des Bundesrates, daß von der Umsetzung der Vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften eine begrüßenswerte Stärkung des europäischen Binnenmarkts zu erwarten ist. Sie stimmt ferner der Auffassung des Bundesrates zu, daß Regelungen über die Vierte Richtlinie hinaus nur dort vorgesehen werden sollten, wo dies aus sachlichen Gründen zwingend geboten ist. Sie hält jedoch — im Gegensatz zur Auffassung des Bundesrates — die vorgeschlagenen Regelungen zur Gewährleistung einer sachgerechten Übernahme der Bestimmungen der Richtlinie in das deutsche Recht für zwingend geboten. Die Bundesregierung ist insbesondere der Auffassung, daß im Interesse der Wirtschaft, insbesondere der mittelständischen, die heute bestehende weitgehende Rechtsformunabhängigkeit der Rechnungslegung und damit die Basis für den wichtigen Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung erhalten bleiben muß. Auf diese Weise kann auch die steuerneutrale Umsetzung der Richtlinie sichergestellt werden.

Die Bundesregierung teilt die Auffassung des Bundesrates, daß die zusätzlichen Belastungen der Wirtschaft durch die notwendigen Umstellungen so gering wie möglich gehalten werden müssen. Sie ist nach eingehender Prüfung aller Umsetzungsmöglichkeiten zu der Überzeugung gelangt, daß die vorgeschlagene Konzeption die klarste und einfachste Form der Anpassung des deutschen Rechts darstellt.

— Die Bundesregierung verfolgt mit dem Gesetzentwurf nicht die Absicht, die Rechnungslegung umfassend neu zu ordnen. Die Durchführung der Vierten EG-Richtlinie mit Schwerpunkt im Handelsgesetzbuch trägt dem Umstand Rechnung, daß die Rechnungslegung in ihren Grundzügen schon seit jeher im Handelsgesetzbuch geregelt ist und daß sie sich für alle Unternehmen weitgehend rechtsformunabhängig entwickelt hat. Mit Rücksicht auf die nach der Aktienrechtsreform 1965 gemachten Erfahrungen hält es die Bundesregierung im Interesse der Rechtssicherheit gerade auch für die mittelständische Wirtschaft für unverzichtbar klarzustellen, welche Regelungen als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung künftig für alle und damit auch für die nicht von der Richtlinie erfaßten Unternehmen gelten sollen. Die für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften vorgesehenen Vorschriften gehen nicht über die schon heute verbindlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung hinaus. Die Übernahme dieser Grundsätze in das Handelsgesetzbuch unter gleichzeitiger Abgrenzung von den Bestimmungen für offenlegungspflichtige Unternehmen dient dem besonderen Interesse gerade der nicht unter die Bilanzrichtlinie fallenden Unternehmen, weil sie nur dadurch gegen eine analoge Anwendung der nur für Kapitalgesellschaften bestimmten Vorschriften geschützt werden können.

— Die Bundesregierung hat sich aus den in der Begründung zum Entwurf im einzelnen dargelegten Gesichtspunkten für die Einbeziehung der Kapitalgesellschaft & Co. in die harmonisierte Rechnungslegung und Publizität entschieden (vgl. BR-Drucksache 61/82, Begründung, Teil A. IV., 2. a) [Seite 63 f.]). Das weitere Gesetzgebungsverfahren wird Gelegenheit geben, die Gründe für diese Entscheidung und die gegen sie geltend gemachten Gesichtspunkte nochmals zu erörtern. Dabei wird entsprechend der Empfehlung des Bundesrates auch zu prüfen sein, ob die Regelung des Regierungsentwurfs in diesem Umfang aus sachlichen Gründen zwingend erforderlich ist.

— Zusätzliche Kostenbelastungen sind im Zusammenhang mit der Neueinführung von Prüfungs- und Publizitätspflichten zu erwarten. Die Kosten für die Veröffentlichung der Jahresabschlüsse als solche werden die Unternehmen nur unwesentlich zusätzlich belasten. Aber auch für die Prüfung werden nur bei einer beschränkten Zahl von Unternehmen zusätzliche Kosten entstehen, weil bereits heute 86 v. H. der künftig prüfungspflichtig werdenden GmbH und 70 v. H. der künftig prüfungspflichtig werdenden Kapitalgesellschaften & Co. ihren Jahresabschluß freiwillig in irgendeiner Form prüfen lassen. Diese rechtstatsächliche Feststellung macht gleichzeitig deutlich, daß die Prüfung auch dem Interesse der Unternehmen dient; sie erhöht die Kreditwürdigkeit dieser Unternehmen. Im übrigen sind Anpassungen der Bilanzierungspraxis nur in geringem Umfange notwendig, weil für steuerliche Zwecke schon heute die aktienrechtlichen Vorschriften — soweit sie Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wiedergeben — beachtet werden müssen und der Entwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes für kleine und mittelgroße Unternehmen — also die große Mehrzahl aller der Richtlinie unterfallenden deutschen Unternehmen — hinter den Anforderungen des Aktiengesetzes zurückbleibt.

— Die Anpassungsfristen entsprechen dem Stand des Gesetzgebungsverfahrens im Zeitpunkt der Beschlußfassung der Bundesregierung (10. Februar 1982). Je nach Dauer des Gesetzgebungsverfahrens wird zu prüfen sein, ob die Fristen noch angemessen sind.

Zu 2. (Artikel 1 insgesamt)

Die Bundesregierung nimmt mit Befriedigung zur Kenntnis, daß der Bundesrat der Konzeption des

Entwurfs im Grundsatz zustimmt. Zu den Prüfungsempfehlungen ist zu bemerken, daß die Bundesregierung den Entwurf unter diesen Gesichtspunkten geprüft hat.

— Die Festlegung rechtsform- und größenunabhängiger Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in dem vom Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes für das Dritte Buch des Handelsgesetzbuchs vorgesehenen Umfang ist unerläßlich, um die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung unter möglichster Erhaltung der Flexibilität des Handelsbilanzrechts gegenüber dem Steuerrecht gerade im Interesse der mittelständischen Unternehmen zu wahren. Bei Aufnahme nur einiger allgemeiner Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in das Handelsgesetzbuch bliebe unklar, inwieweit darüber hinaus die neuen Vorschriften für Kapitalgesellschaften auch auf Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften anzuwenden wären; die Rechtssicherheit wäre damit gefährdet.

— Materielle Rechtsänderungen zu Lasten von Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften werden gegenüber dem geltenden Recht nicht eintreten. Zusätzliche Bilanzvermerke werden nicht verlangt. Die Generalklausel des § 237 Abs. 2 HGB hält sich im Rahmen der heutigen Anforderungen.

— Die Bundesregierung hält es nicht für zweckmäßig, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die nur für einige oder — in Ausnahmefällen — nur für einzelne Rechtsformen oder Unternehmensgrößen gelten, rechtsformspezifisch in die jeweiligen Spezialgesetze für Kapitalgesellschaften einzustellen. Hierdurch würde der Zusammenhang mit den für alle Unternehmensrechtsformen geltenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung schwerer erkennbar. Der Nachteil der Mehrfachregelungen, ein wesentlich größerer Umfang der Gesamtregelung, würde auch nicht durch eine bessere Übersichtlichkeit und Lesbarkeit des Gesetzes — insbesondere nicht der in die Spezialgesetze aufzunehmenden Teile — ausgeglichen. Die nahezu 300 000 Kapitalgesellschaften und etwa 50 000 bis 60 000 GmbH & Co. KG müßten für die Beurteilung nahezu jeder Einzelfrage der Rechnungslegung jeweils zwei Gesetze heranziehen.

  Die angeregte Zusammenfassung der für offenlegungs- und prüfungspflichtige Unternehmen geltenden Vorschriften in gesonderten Unterabschnitten würde die zusammenhängende Darstellung des Bilanzrechts ebenfalls beeinträchtigen. Die Hervorhebung des Adressatenkreises der einzelnen Bestimmungen geschieht nach Auffassung der Bundesregierung in organischerer und verständlicherer Weise dadurch, daß der eingeschränkte Anwendungsbereich — soweit nötig — bei jeder einzelnen Vorschrift deutlich gemacht wird, ohne jedoch deren systematischen Zusammenhang zu verändern. Dies geschieht namentlich dadurch, daß Vorschriften, die nur für offenlegungspflichtige Unternehmen gelten sollen, stets mit den Worten eingeleitet werden: „Unternehmen die ihren Jahresabschluß offenzulegen haben, . . .".

Zu 3. (Artikel 1 vor Nummer 2, § 9 HGB)

Die Bundesregierung wird die Anregung des Bundesrates eingehend prüfen. Sie weist allerdings darauf hin, daß ein erster Versuch, bei den Europäischen Gemeinschaften eine Änderung des Artikels 3 Abs. 3 der Ersten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie des Rates vom 9. März 1968 (68/151/EWG) im Rahmen der Siebenten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie („Konzernbilanzrichtlinie") herbeizuführen, weder bei der Kommission noch bei den anderen Mitgliedstaaten Anklang gefunden hat.

Zu 4. (Artikel 1 Nr. 2 Buchstabe b, § 39 Abs. 3 HGB)

Die Bundesregierung stimmt der vorgeschlagenen Ergänzung von § 39 Abs. 3 Satz 2 HGB zu.

Zu 5. (Artikel 1 Nr. 10 insgesamt)

Die Bundesregierung verweist insoweit auf ihre Stellungnahme zu Nummer 1.

Zu 6. (Artikel 1 Nr. 10 insgesamt)

Die Bundesregierung wird diese Anregung im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens prüfen.

Zu 7. bis 9. (Artikel 1 Nr. 10, §§ 181, 186 Abs. 2, § 186 Abs. 3 HGB)

Die Bundesregierung stimmt den Änderungsvorschlägen zu.

Zu 10. (Artikel 1 Nr. 12, § 241 Abs. 3, § 247 Abs. 3 und § 260 Abs. 3 HGB)

Die Bundesregierung hat die Anregungen des Bundesrates zu Buchstaben a und b geprüft; sie möchte ihnen jedoch nicht folgen. Für das Disagio und die in § 260 Abs. 3 Satz 3 HGB genannten Kostenanteile sieht die Vierte Richtlinie in Artikel 41 Abs. 1 und in Artikel 35 Abs. 3 b Aktivierungswahlrechte der Unternehmen, nicht jedoch Mitgliedstaatenwahlrechte vor. Ein Aktivierungspflicht, durch die das Handelsbilanzrecht an das Steuerrecht angeglichen werden würde, wäre hiermit nicht vereinbar.

Die unter Buchstabe b angesprochene sog. Bilanzierungshilfe soll auch Nicht-Kapitalgesellschaften zugute kommen, insbesondere GmbH & Co. KG. Die in der Prüfungsempfehlung angeregte Beschränkung erscheint daher nicht zweckmäßig.

Zu 11. (Artikel 1 Nr. 12, § 277 Abs. 1 HGB und Artikel 6)

Die Bundesregierung hat sich aus den in der Begründung des Gesetzentwurfs dargelegten Erwä-

gungen (BR-Drucksache 61/82, Seite 94 [§ 277 HGB], Seite 118 ff. [Zu Artikel 6]) für die Aufrechterhaltung des Wirtschaftsprüfervorbehalts und für die Wahrung der Belange der durch die Einführung weiterer Pflichtprüfungen betroffenen vereidigten Buchprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte im Rahmen einer Besitzstandsregelung ausgesprochen, die diesem Personenkreis den erleichterten Zugang zum Wirtschaftsprüferberuf ermöglicht. Die Bundesregierung wird im Laufe des weiteren Gesetzgebungsverfahrens die Anregung des Bundesrates prüfen, ob an Stelle der vorgesehenen Regelung für die neu prüfungspflichtigen Gesellschaften auch Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften als Abschlußprüfer zugelassen werden können.

Zu 12. (Artikel 1 Nr. 12, § 277 Abs. 2 HGB)

Die Bundesregierung wird diese Anregung im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens prüfen.

Zu 13., 16. und 17. (Artikel 1 Nr. 12, § 282 Abs. 2, § 284 Abs. 1, § 284 Abs. 2 HGB)

Die Bundesregierung stimmt diesen Änderungsvorschlägen zu.

Zu 14., 15., 18. (Artikel 1 Nr. 12, § 282 Abs. 3, vor §§ 283, 284, 284 Abs. 2 HGB)

Die Bundesregierung wird diese Anregungen im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens prüfen.

Zu 19. (Artikel 1 Nr. 12, § 284 Abs. 2 HGB)

Die Bundesregierung wird im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens prüfen, ob dem Antrag, der der weiteren Vereinfachung des Zwangsgeldverfahrens bei der Registerpublizität dient, entsprochen werden kann.

Zu 20. (Artikel 1 Nr. 12, § 284 Abs. 3 HGB)

Die Bundesregierung stimmt den vorgeschlagenen Änderungen zu.

Zu 21. (Artikel 1 Nr. 12, § 284 Abs. 4 HGB und Artikel 10 Abs. 5 Nr. 1 a — neu —, § 86 Abs. 2 KostO)

Die Bundesregierung wird diese Anregung im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen.

Zu 22. (Artikel 1 Nr. 12, § 284 HGB)

Die Bundesregierung wird diese Anregung im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens prüfen. Es erscheint jedoch fraglich, ob der Gesetzentwurf mit einer so grundsätzlichen Frage wie der der Mikroverfilmung von Unterlagen, die beim Registergericht zu hinterlegen sind, belastet werden sollte.

Zu 23. (Artikel 1 Nr. 12, § 285 HGB)

Die Bundesregierung ist mit dem Bundesrat der Auffassung, daß die Frage der Zustimmungsbedürftigkeit der Rechtsverordnungen nach § 285 HGB klargestellt werden sollte. Da auch das geltende Recht (§ 161 Abs. 1 Satz 2 AktG) derartige Rechtsverordnungen von der Zustimmung des Bundesrates ausdrücklich freistellt, sollte an § 285 HGB i. d. F. des Entwurfs folgender Satz 3 angefügt werden:

„Die Rechtsverordnung bedarf nicht der Zustimmung des Bundesrates."

Zu 24. (Artikel 1 Nr. 12, § 287 Abs. 1 HGB)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag zu.

Zu 25. (Artikel 1 Nr. 12, § 288 HGB)

Nach Auffassung der Bundesregierung sollte an den als § 288 HGB, § 404 Abs. 1 Nr. 2 AktG, § 19 PublG, § 138 Abs. 1 Nr. 1 VAG und § 151 Abs. 1 Nr. 2 GenG vorgesehenen Regelungen festgehalten werden. Im Verhältnis zu den Vorschriften des Strafgesetzbuchs bestehen in bezug auf die Abgrenzung des Täterkreises und die Antragsberechtigung gewichtige Unterschiede, die die vom Bundesrat vorgeschlagene Vereinfachung nicht zulassen.

Zu 26., 27. (Artikel 1 Nr. 12, § 289 Abs. 1, § 289 Abs. 2 HGB)

Die Bundesregierung stimmt diesen Änderungsvorschlägen zu.

Zu 28. (Artikel 2 Nr. 18, § 163 Abs. 3 AktG)

Die Bundesregierung stimmt mit dem Bundesrat in der Auffassung überein, daß es der Erwähnung des „wichtigen Grundes" für die Abberufung hier nicht bedarf. § 163 Abs. 3 AktG könnte deshalb wie folgt gefaßt werden:

„(3) Hält die Hauptversammlung die Abberufung der Abschlußprüfer aus einem in § 276 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs bestimmten Grund für erforderlich, so hat der Vorstand auf Beschluß der Hauptversammlung den entsprechenden Antrag unverzüglich zu stellen."

Zu 29. (Artikel 2 Nr. 61 a — neu —, § 403 AktG)

Die Bundesregierung hält die vorgeschlagene Ergänzung für entbehrlich, da der als § 287 HGB vorgesehene Straftatbestand ausdrücklich nur auf „Abschlußprüfer oder Gehilfen eines Abschlußprüfers" Anwendung finden soll. Da in § 403 AktG „Prüfer oder Gehilfen eines Prüfers" als Täter bezeichnet werden, geht § 287 HGB als spezielle Vorschrift für Abschlußprüfer und deren Gehilfen vor, ohne daß dies besonders bestimmt werden muß.

Zu 30., 32., 35. (Artikel 3 Nr. 4, § 41 GmbHG, Nr. 5, § 42 c Abs. 1 GmbHG, Nr. 6, § 46 Nr. 1 GmbHG)

Die Bundesregierung wird die Änderungsvorschläge und Anregungen im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens prüfen.

Zu 31., 33., 34. (Artikel 3 Nr. 5, § 42 a Abs. 3 GmbHG, § 42 f Abs. 2 GmbHG, § 42 f Abs. 3 GmbHG)

Die Bundesregierung stimmt den vorgeschlagenen Änderungen zu.

Zu 36. (Artikel 4 vor Nummer 1)

Die Bundesregierung wird im Interesse der Entlastung der Registergerichte die Notwendigkeit der gerichtlichen Genossenliste nach dem Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften im weiteren Gesetzgebungsverfahren nochmals prüfen.

Zu 37. (Artikel 4 Nr. 7, § 33 c Abs. 3 GenG)

Die Bundesregierung stimmt dem Änderungsvorschlag zu.

Zu 38. (Artikel 4 Nr. 7, § 33 d Abs. 1 GenG)

Die Bundesregierung stimmt dem Änderungsvorschlag zu. Da § 275 Abs. 3 Satz 1 HGB für Genossenschaften nur entsprechend anwendbar ist, sollte § 33 d Abs. 1 Nr. 2 GenG wie folgt gefaßt werden:

„2. er nicht nach § 53 Abs. 2 Satz 1 dieses Gesetzes oder entsprechend § 275 Abs. 3 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs geprüft worden ist oder".

Zu 39. (Artikel 4 Nr. 13 b, § 53 Abs. 2 GenG)

Die Bundesregierung stimmt dem Änderungsvorschlag des Bundesrates wegen der auf eingetragene Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nur entsprechend anwendbaren Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs mit der Maßgabe zu, daß § 53 Abs. 2 Satz 2 GenG wie folgt gefaßt werden sollte:

„§ 275 Abs. 2 und 3 des Handelsgesetzbuchs ist entsprechend anzuwenden."

Zu 40. (Artikel 4 Nr. 33, § 160 GenG)

Die Bundesregierung wird die Anregung des Bundesrates im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens prüfen. Dabei wird insbesondere auch zu klären sein, ob es zur Verwirklichung der Vorstellungen des Bundesrates einer Änderung des § 160 GenG noch bedarf, wenn § 33 c Abs. 3 GenG die vom Bundesrat vorgeschlagene erweiterte Fassung erhalten sollte.

Zu 41. (Artikel 5 Nr. 8, § 9 Abs. 1 PublG)

Die Bundesregierung stimmt dieser Änderung zu.

Zu 42. (Artikel 5 Nr. 14 a — neu —, § 18 Abs. 3 — neu — PublG)

Die Bundesregierung stimmt diesem Änderungsvorschlag nicht zu.

Ebenso wie bei Nummer 29 (§ 403 AktG) hält sie auch hier einen Fall der Gesetzeskonkurrenz für gegeben; auf die dortigen Ausführungen wird verwiesen.

Zu 43. (Artikel 6, §§ 14 a und 131 WPO)

Die Bundesregierung stimmt diesem Vorschlag zu.

Zu 44. und 45. (Artikel 6 Nr. 2, §§ 131, 131 b Abs. 4 WPO)

Die Bundesregierung stimmt diesen Änderungsvorschlägen zu.

Zu 46. (Artikel 9)

Die Bundesregierung wird im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens prüfen, ob die vorgeschlagene Auflösung von Gesellschaften eine wirksame und im Hinblick auf die durch die Publizität zu schützenden Interessen angemessene Lösung darstellt. Wenn auf Vorschlag des Bundesrates der Kreis der für die Einleitung des Zwangsgeldverfahrens Antragsberechtigten nach § 264 Abs. 2 HGB erweitert würde, träte in der Praxis bei Zuwiderhandlungen gegen die Publizitätspflicht ein sanktionsloser Zustand kaum auf, da die zusätzlich antragsberechtigten Stellen öffentliche Interessen wahrzunehmen haben.

Zu 47. (Artikel 10 Abs. 1 a — neu —, § 74 c GVG)

Die Bundesregierung wird die vom Bundesrat angeregte Änderung im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens prüfen. Die vorgeschlagene Ergänzung der Zuständigkeitsvorschrift des § 74 c GVG sollte jedoch jedenfalls auf die in §§ 286, 287 HGB vorgesehenen Straftatbestände beschränkt werden. Bei dem als § 288 HGB vorgesehenen Straftatbestand der Verletzung der Geheimhaltungspflicht ist in der Regel wegen des geringeren Strafrahmens zumindest die erstinstanzliche Zuständigkeit der Wirtschaftsstrafkammer nicht begründet; an einer Zuständigkeit der Wirtschaftsstrafkammer würde es in vielen Fällen auch in zweiter Instanz fehlen.

Zu 48. (Artikel 10 Abs. 24 a — neu —, Aufhebung und Änderung weiterer Vorschriften)

Die Bundesregierung stimmt der vorgeschlagenen Ergänzung zu.

Zu 49. (Artikel 11, Übergangsvorschriften)

Die von der Bundesregierung vorgeschlagenen Übergangsfristen entsprechen dem Stand des Gesetzgebungsverfahrens im Zeitpunkt des Beschlusses der Bundesregierung (10. Februar 1982) über den Regierungsentwurf. Die Angemessenheit der Fristen wird je nach Dauer des Gesetzgebungsverfahrens zu überprüfen sein.

Zu 50. (Artikel 11 Nr. 2, Artikel 25 Abs. 1 Satz 1 EGHGB)

Die Bundesregierung stimmt dem Änderungsvorschlag zu.

Zu 51. (Artikel 13, Inkrafttreten)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag zu.

Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei, 5300 Bonn
Alleinvertrieb: Verlag Dr. Hans Heger, Postfach 20 08 21, Herderstraße 56, 5300 Bonn 2, Telefon (02 28) 36 35 51
ISSN 0722-8333